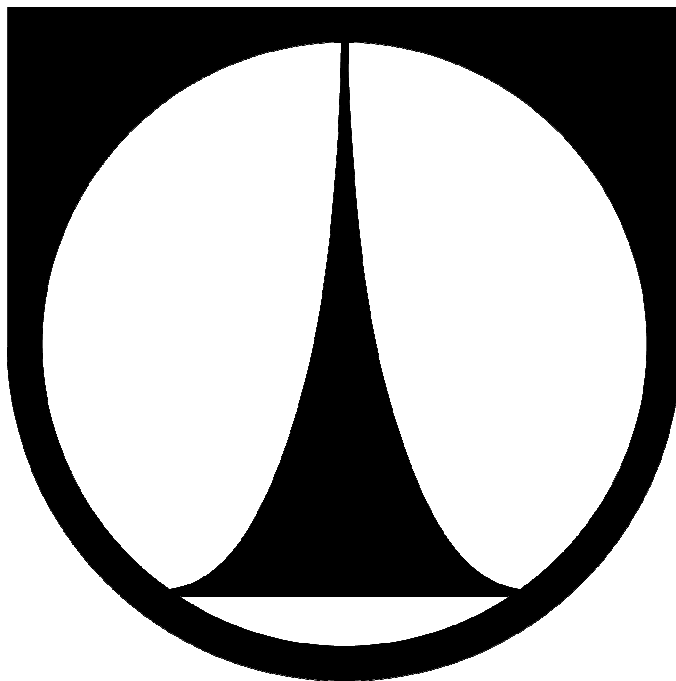


**TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**  
**Ekonomická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2013**

**Bc. Marcela Ryklová**

# **TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**

## **Ekonomická fakulta**

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Podniková ekonomika

### **Komparace vybraných oblastí dle české legislativy a IFRS v konkrétním podniku**

**Comparison of Selected Areas of Financial Accounting according to the Czech  
Legislation and the IFRS in the Specific Company**

DP – EF – KFÚ – 2013 – 42

Bc. Marcela Ryklová

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D., Katedra financí a účetnictví  
Konzultant: Ing. Jana Borsuková, Laird Technologies s.r.o., Liberec

Počet stran: 100 Počet příloh: 3

Datum odevzdání: 10. 5. 2013

## **PROHLÁŠENÍ**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 10. 05. 2013

## **PODĚKOVÁNÍ**

Chtěla bych vyjádřit upřímné poděkování vedoucímu diplomové práce, Ing. Zdeňku Brabcovi, Ph.D., za cenné rady a připomínky, kterými mi byl nápomocen v průběhu tvorby diplomové práce.

Poděkování rovněž náleží podniku za poskytnuté podklady z účetnictví pro zpracování praktických příkladů a konzultantce Ing. Janě Borsukové za ochotnou spolupráci a podnětné připomínky při psaní práce.

## **ANOTACE**

Práce je zaměřena na analýzu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a účetních předpisů platných v České republice. Primárním cílem je porovnat oba účetní systémy a účetní výkazy, jež jsou jejich nejdůležitějším výstupem. V první části práce je vysvětlen pojem účetnictví, jsou charakterizovány přístupy ke klasifikaci účetních systémů ve světě a funkce účetnictví. Druhá část je věnována analýze procesu harmonizace účetnictví v Evropě a jejímu vlivu na regulaci účetnictví v České republice. Deskripce Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je obsažena v třetí části práce. Následující kapitola je věnována komparaci obecně uznávaných účetních zásad, základních prvků účetních výkazů, způsobů oceňování a vybraných účetních výkazů. V závěru práce jsou vybrané oblasti účetních problémů demonstrovány na konkrétních příkladech a je analyzován jejich dopad na rozvahu a výsledovku sestavenou podle IFRS a českých účetních předpisů.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

České účetní předpisy, finanční účetnictví, harmonizace, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, účetní výkazy, všeobecně uznávané účetní zásady.

## **ANNOTATION**

The main objective of the diploma thesis is to analyze the International Financial Reporting Standards and the accounting legislation valid in the Czech Republic. The primary objective is to compare both financial reporting systems, as well as financial statements that are their most important outputs. In the first part an explanation of the terms such as accounting, characteristic of approaches to classification of accounting systems around the world and functions of accounting is given. The second part describes the analysis of the process of harmonization of accounting systems in Europe and its influence on regulation of accounting in the Czech Republic. The third part presents the description of the United States Generally Accepted Accounting Principles and International Financial Reporting Standards. The following chapter of the diploma thesis compares generally accepted accounting principles, main parts of financial statements, methods of measurement and selected accounting statements. In conclusion, the selected areas of accounting problems are demonstrated on specific examples and their impact on the balance sheet and the income statement prepared according to the International Financial Reporting Standards and Czech legislation is analyzed.

## **KEY WORDS**

Czech accounting legislation, financial accounting, harmonization, International Financial Reporting Standards, financial statements, generally accepted accounting principles.

# Obsah

<b>Seznam ilustrací.....</b>	<b>11</b>
<b>Seznam tabulek.....</b>	<b>12</b>
<b>Seznam použitých zkratk a značek .....</b>	<b>14</b>
<b>Úvod .....</b>	<b>15</b>
<b>1 Základní faktory ovlivňující účetní systémy .....</b>	<b>17</b>
1.1 Pojem účetnictví .....	17
1.2 Funkce účetnictví, uživatelé účetních informací .....	18
1.3 Klasifikace účetních systémů .....	21
1.4 Regulace účetnictví.....	26
<b>2 Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie a její vliv na regulaci účetnictví v České republice .....</b>	<b>30</b>
2.1 Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie .....	30
2.2 Vliv na regulaci účetnictví v České republice .....	33
<b>3 Charakteristika Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad (US GAAP), Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) a jejich vzájemná konvergence.....</b>	<b>39</b>
3.1 Americké účetní zásady US GAAP .....	39
3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS .....	40
3.2.1 IFRS pro malé a střední podniky .....	46
3.3 Konvergence US GAAP a IFRS.....	46
<b>4 Komparace účetních výkazů sestavených dle požadavků české účetní legislativy a IFRS .....</b>	<b>48</b>
4.1 Obecně uznávané účetní zásady a kvalitativní charakteristiky účetních informací ..	51
4.2 Základní prvky účetního výkaznictví .....	64
4.3 Způsoby oceňování v účetnictví .....	65
4.4 Obsahové vymezení rozvahy, výsledovky a přílohy k účetním výkazům .....	68

4.4.1 Rozvaha .....	69
4.4.2 Výkaz zisku a ztráty .....	71
4.4.3 Příloha k účetním výkazům .....	74
<b>5 Komparace vlivu vybraných hospodářských operací konkrétního podniku na rozvahu a výsledek sestavené dle české legislativy a IFRS.....</b>	<b>76</b>
5.1 Charakteristika podniku OBALY v. o. s. ....	76
5.2 Zřizovací výdaje podniku OBALY v. o. s.....	77
5.3 Komponentní odpisování nákladního automobilu.....	79
5.4 Zvýšení hodnoty haly na skladování materiálu .....	83
5.5 Znehodnocení zásob materiálu .....	86
5.6 Prodej výrobků na obchodní úvěr.....	89
<b>Závěr .....</b>	<b>92</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>94</b>
<b>Citace:</b> .....	94
<b>Bibliografie:</b> .....	100
<b>Seznam příloh .....</b>	<b>101</b>
Příloha A – Přehled v současnosti platných standardů IFRS .....	102
Příloha B – Přehled v současnosti platných interpretací IAS .....	103
Příloha C – Přehled v současnosti platných interpretací IFRIC a SIC .....	105



## Seznam ilustrací

Obr. č. 1 Klasifikace účetních systémů .....	24
Obr. č. 2 Způsob a míra regulace finančního účetnictví a jejich vliv na roli účetní profese.....	29
Obr. č. 3 Struktura rady IASB .....	42
Obr. č. 4 Znázornění vertikálního formátu výkazu zisku a ztráty dle českých předpisů.....	72

## Seznam tabulek

Tab. č. 1 Účetní systémy podle kulturně – sociálního hlediska .....	23
Tab. č. 2 Účetní systémy ve světě .....	23
Tab. č. 3 Přehled vybraných právních předpisů .....	36
Tab. č. 4 Očekávaná regulace účetnictví v ČR.....	38
Tab. č. 5 Původní a nové označení standardů.....	44
Tab. č. 6 Zásada účetní jednotky .....	52
Tab. č. 7 Akruální princip.....	53
Tab. č. 8 Předpoklad trvání podniku .....	54
Tab. č. 9 Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech .....	55
Tab. č. 10 Zásada měření pomocí peněžní jednotky .....	55
Tab. č. 11 Zásada oceňování v historických cenách.....	56
Tab. č. 12 Zásada přiřazování nákladů k výnosům .....	56
Tab. č. 13 Zásada opatrnosti.....	57
Tab. č. 14 Zásada objektivit účetních informací .....	58
Tab. č. 15 Zásada konzistence mezi účetními obdobími .....	58
Tab. č. 16 Zásada zákazu kompenzace.....	59
Tab. č. 17 Rozvaha – základní obecný výkaz a obsahové vymezení jeho položek .....	70
Tab. č. 18 Ilustrativní rozvaha dle minimálních požadavků IFRS .....	71
Tab. č. 19 Základní struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření dle IFRS .....	73
Tab. č. 20 Zachycení zřizovacích výdajů v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy .....	78
Tab. č. 21 Zachycení zřizovacích výdajů v rozvaze a výsledovce dle IFRS.....	78
Tab. č. 22 Roční lineární odpis.....	81
Tab. č. 23 Vykázání odpisů nákladního automobilu v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy.....	81
Tab. č. 24 Základní část a komponenta nákladního automobilu MAN.....	82
Tab. č. 25 Vykázání odpisů nákladního automobilu v rozvaze a výsledovce dle IFRS.....	83
Tab. č. 26 Vykázání zvýšení hodnoty haly v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy .....	85
Tab. č. 27 Vykázání zvýšení hodnoty haly v rozvaze a výsledovce dle IFRS .....	86

Tab. č. 28 Vykázání znehodnocení zásob materiálu v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy.....	88
Tab. č. 29 Vykázání znehodnocení zásob materiálu v rozvaze a výsledovce dle IFRS .....	89
Tab. č. 30 Vykázání tržeb z prodeje výrobků v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy .....	91
Tab. č. 31 Vykázání tržeb z prodeje výrobků v rozvaze a výsledovce dle IFRS .....	91

## Seznam použitých zkratek a značek

CAP	Committee on Accounting Procedure (Výbor pro účetní pravidla)
CESR	Committee of European Securities Regulators (Výbor pro evropskou regulaci cenných papírů)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group (Poradní skupiny pro finanční výkaznictví v Evropě)
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standard Board (Rada pro účetní standardy v USA)
FIN	FASB Interpretations (Interpretace FASB)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Interpretační výbor mezinárodního finančního výkaznictví)
IFRS-MSP	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky
ISA	International Standards on Auditing
MSP	malé a střední podniky
PwC	PricewaterhouseCoopers
SEC	Security and Exchange Commission (Komise pro cenné papíry a burzy)
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards (Standardy finančního účetnictví)
USA	United States of America (Spojené státy americké)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní zásady)
VH	výsledek hospodaření

# Úvod

Globalizace je nejvýznamnějším rysem světové ekonomiky, díky níž dochází k propojování trhů, přibývá nadnárodních společností a tok kapitálu, zboží a služeb není omezen národními hranicemi států. Pro co nejefektivnější fungování mezinárodního obchodu je třeba zejména volný tok ekonomických informací nezatěžovaný žádnými překážkami včetně výměny spolehlivých informací z finančního účetnictví. Podání srozumitelných informací v účetních výkazech sestavených podle jednotných pravidel je cílem celosvětové harmonizace účetnictví a bylo důvodem vzniku mezinárodních účetních systémů. Jedná se o Americké všeobecně uznávané účetní zásady (United States Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP) a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS<sup>1</sup>).

Česká republika se jako člen Evropské unie musela podřídít evropské harmonizační strategii a začlenit se mezi státy postupně přejímající do svých účetních legislativ pravidla obsažená v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví. Je-li v zájmu České republiky více se zapojit do mezinárodního obchodu, je nutné, aby bylo více prostoru věnováno účetnictví upravovanému podle IFRS.

Cílem diplomové práce je komparace vybraných účetních výkazů účetního výkaznictví podle IFRS a české legislativy. Práce je především zaměřena na problematiku účetnictví a výkaznictví obchodních a výrobních podniků či podniků poskytující služby, nikoliv na účetnictví bank, pojišťoven a ostatních finančních institucí.

První kapitola je věnována deskripci pojmu a funkce účetnictví, uživatelů účetních informací, účetních systémů ve světě včetně jejich klasifikace. Druhá kapitola je zaměřena na analýzu procesu harmonizace účetnictví v Evropské unii a České republice včetně nastínění historického vývoje a vysvětlení schvalovacího mechanismu standardů účetního systému IFRS a jejich implementace do české účetní legislativy.

---

<sup>1</sup> IFRS – International Financial Reporting Standards. Zkratka IFRS bude v dalším textu používána jako obecné označení pro všechny součásti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (tj. pro Mezinárodní účetní standardy IAS a pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS).

Třetí kapitola analyzuje IFRS a US GAAP a objasňuje vzájemnou konvergenci obou systémů. V následujících kapitolách, tj. ve čtvrté a páté, je provedena komparace rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy sestavených dle české legislativy a IFRS. Rovněž jsou porovnány všeobecně uznávané účetní zásady, kvalitativní charakteristiky, základní prvky účetních výkazů a metody oceňování používané v obou účetních systémech. Následně je v rámci této kapitoly provedena analytická komparace vlivu několika vybraných transakcí na rozvahu a výsledovku. Na konkrétních příkladech z praxe je demonstrován vliv odlišných požadavků české účetní legislativy a IFRS na účetní výkaznictví.

# 1 Základní faktory ovlivňující účetní systémy

V této kapitole je pomocí různých definic vysvětlen pojem účetnictví, jsou objasněny základní principy klasifikace účetních systémů, definovány funkce účetnictví a popsány způsoby regulace účetnictví.

## 1.1 Pojem účetnictví

Nepřeberné množství definic pojmu účetnictví dokládá, že názory na to, co je účetnictví, se liší a různí autoři se snaží vystihnout předmět účetnictví, jeho význam a hlavní funkce po svém. Následující text přináší několik pohledů a definic některých specialistů a také definici předmětu účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Dvořáková charakterizuje účetnictví v širším smyslu jako „...*proces, respektive tvůrčí činnost, při které dochází k rozpoznávání jednotlivých složek prostředků, kterými podnik při své činnosti disponuje, zdrojů krytí těchto prostředků, k jejich oceňování, ke sledování změn prostředků a zdrojů v průběhu hospodářské činnosti a k předávání účetních informací uživatelům.*“<sup>2</sup>

Asociace amerických účetních (American Accounting Association) popisuje účetnictví jako proces identifikace, měření a sdělování ekonomických informací tak, aby uživatelé těchto informací mohli činit kvalifikované úsudky a rozhodnutí.<sup>3</sup>

Podle Strouhala účetnictvím rozumíme „...*nepřetržitě modelové zobrazení reálného pohybu hodnoty, který se uskutečňuje v reálném ekonomickém systému v jednotě i rozpornosti své majetkové i vlastnické stránky.*“<sup>4</sup> Autor zdůrazňuje, že účetnictví podává informace o takových hospodářských operacích, při kterých se mění výše, struktura majetku a závazků podniku v průběhu jeho fungování. Tyto informace zachycují výši a strukturu majetku podniku, její dluhy a vlastní kapitál.

---

<sup>2</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Základy účetnictví*, s. 12.

<sup>3</sup> volný překlad podle HIGSON, A., *Corporate Financial Reporting: Theory and Practice*, s. 65.

<sup>4</sup> STROUHAL, J. aj., *Účetnictví 2011 – Velká kniha příkladů*, s. 13-14.

Dle definice Amerického institutu certifikovaných účetních je účetnictví uměním záznamu, třídění, významným způsobem sumarizace a interpretace výsledků z peněžních transakcí a událostí finančního charakteru.<sup>5</sup>

V české účetní legislativě definici účetnictví nenajdeme, ale zákon o účetnictví vymezuje pojem předmět účetnictví takto: „Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“<sup>6</sup>

## 1.2 Funkce účetnictví, uživatelé účetních informací

Základní funkcí účetnictví je poskytovat uživatelům spolehlivé informace o tom, jak si daný podnik po ekonomické stránce vede. Od účetnictví se požaduje, aby poskytovalo informace o výsledku hospodaření podniku (zisku či ztrátě) a o jeho finanční situaci za určité časové období. Finanční situace podniku je výsledkem toho, jak úspěšně manažeři daný podnik řídí, zda zajišťují jeho dlouhodobou stabilitu, dosahují patřičně výnosnosti vložených prostředků a zda jsou schopni průběžně hradit dluhy podniku. Nejde jen o posouzení toho, jak management podniku zhodnotil svěřené prostředky za uplynulé období, ale stále větší důraz je kladen na prognózování finanční situace. Účetní informace jsou určeny jak manažerům podniku, tak i všem tuzemským a zahraničním uživatelům.<sup>7</sup> Uživatele účetních informací by v současné době bylo možné klasifikovat následovně:<sup>8</sup>

- *Investoři: akcionáři, společníci, držitelé úvěrových cenných papírů, potenciální investoři.* Investoři jsou osobami, které vložily nebo se chytají vložit do podniku svůj kapitál s vidinou jeho zhodnocení. Akcionáře zajímá výše disponibilního zisku, ze kterého se vypočítává výše dividend. Držitelé úvěrových cenných papírů budou chtít vědět, zda bude jejich cenný papír splacen včas a v dohodnuté výši. Potenciální investoři na základě informací z účetnictví podniku zvažují, zdali své volné peněžní prostředky do tohoto subjektu vloží. Zájem vlastníků se především zaměřuje na rentabilitu (výnosnost) vlastního kapitálu, protože pokud by byla nižší,

<sup>5</sup> volný překlad podle V. RAJASEKARAN, R. LALITHA., *Financial Accounting*, s. 1.

<sup>6</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2.

<sup>7</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 1-2.

<sup>8</sup> MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK, *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace.*, s. 17-19.



než nabízejí jiné možnosti trhu, měli by vlastníci zájem přesunout kapitál do jiných výnosnějších oblastí.

- *Obchodní partneři: dodavatelé, odběratelé.* Dodavatele zajímá dlouhodobá stabilita firmy tzn., zda je schopna hradit své závazky včas a v plné výši. Odběratelé potřebují vědět, jestli jejich dodavatelé dostojí svým závazkům. Tito uživatelé se zajímají o solventnost (tj. relativní přebytek hodnoty aktiv nad hodnotou pasiv) a likviditu podniku (schopnost podniku uhradit své závazky v době splatnosti).
- *Zaměstnanci* mohou z účetních dat usuzovat o jistotě svého zaměstnání a o sociální a mzdové stabilitě.
- *Banky a jiní věřitelé* prověřují na základě údajů z účetnictví finanční situaci podniku a ověřují, zdali bude podnik schopen splácet a má odpovídající záruky za půjčky.
- *Stát a jeho orgány.* Účetní data využívají zdravotní pojišťovny, správa sociálního zabezpečení, finanční úřady a další. Účetní informace slouží státu také pro účely statistiky, kontrolu plnění daňové povinnosti či monitorování vládní politiky, aj.
- *Analytici, daňoví poradci, účetní znalci* se zajímají nejen o výsledné hodnoty, ale zkoumají finanční hospodaření do hloubky, aby včas odhalili nedostatky a doporučili jejich odstranění ještě před uzavřením účetního období.
- *Konkurenti* se snaží o získání údajů, které mohou porovnat se svými a tím posoudit vlastní výkonnost a postavení na trhu. Většinou se jedná o různé finanční ukazatele, jako jsou např. absolutní ukazatele (velikost ročních tržeb, zisk hodnoty zásob apod.), poměrové ukazatele (např. ukazatelé rentability, likvidity, aktivity), trendy, solventnost aj.
- *Burzovní makléři* v průběhu celého období sledují finanční situaci emitentů cenných papírů. Informace z účetnictví jim pomáhají při rozhodování o skladbě portfolia a celkově v obchodech s cennými papíry.
- *Veřejnost* má řadu důvodů, proč sledovat účetní informace firem. Mezi ně například patří monitorování prosperity podniků, jejich záměrů a vývojových trendů, protože podniky pro ni představují pracovní příležitosti, udržení zaměstnanosti a rozvoj místní ekonomiky. Činnost podniků může také poškozovat životní prostředí daného regionu.

- *Ostatní.* Výčet není konečný. Mezi další uživatele lze jmenovat média, univerzity, výzkumné instituce.

Uživatelům všech zainteresovaných skupin se informace o finanční situaci podniku předkládají ve formě účetních výkazů a při tom je nutné zajistit, aby byly srozumitelné a srovnatelné jak v rámci naší země, tak mimo ni.<sup>9</sup>

Časová srovnatelnost údajů mezi jednotlivými obdobími je zachována v účetní závěrce. Nemělo by jít jen o srovnatelnost mezi jednotlivými účetními obdobími téže účetní jednotky, ale i mezi jinými účetními jednotkami. Srovnatelnost je předpokladem pro věrný a poctivý obraz hospodaření podniku. Tento princip je uveden v zákoně o účetnictví následovně: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“<sup>10</sup> Na základě těchto informací uživatelé hodnotí schopnost podniku generovat peněžní prostředky s potřebnou jistotou i rozložením v čase. Ke zhodnocení finanční situace podniku jsou potřeba informace o minulé a současné struktuře pasiv, likviditě<sup>11</sup>, solventnosti<sup>12</sup> i o schopnosti podniku přizpůsobit se pružně změnám ekonomického prostředí.<sup>13</sup>

Kromě *informační funkce*, která je pro uživatele účetních informací zřejmě nejdůležitější, plní účetnictví i řadu dalších funkcí. Jedná se např. o:<sup>14</sup>

- *registrační funkci*, která představuje především evidenci soustavných účetních zápisů o podnikových jevech v požadované formě a v dostatečné podrobnosti,
- *dokumentační funkci*, jež se vyznačuje tím, že slouží jako důkazní prostředek u sporů o ochraně a uznání práv vyplývajících ze vztahů mezi věřitelem a dlužníkem, a to díky dokumentaci minulého dění v podniku,

<sup>9</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 2.

<sup>10</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 1

<sup>11</sup> Likvidita je vyjádřením schopnosti podniku uhradit své platební závazky v blízké budoucnosti. Likvidita je podmínkou solventnosti.

<sup>12</sup> Solventnost je dlouhodobá schopnost podniku hradit své finanční závazky v termínu splatnosti.

<sup>13</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 17.

<sup>14</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 3.

- *dispoziční funkci*, která slouží a pomáhá manažerům, kteří se na základě účetních informací rozhodují v nejrůznějších oblastech podnikatelské činnosti a v různých časových obdobích,
- *daňovou funkci*, jež je typická tím, že informace poskytované účetnictvím tvoří základnu pro výpočet daňové povinnosti,
- *kontrolní funkci*, která umožňuje kontrolu hospodaření podniku, stavu majetku a zdrojů krytí a zároveň slouží pro hodnocení výkonu manažerů podniku, kteří jsou na základě dosažených výsledků hodnoceni vlastníky podniku.

### 1.3 Klasifikace účetních systémů

Účetní systém je tvořen tak, aby vyhovoval požadavkům tržního prostředí. Měl by podávat takové informace, na jejichž základě si lze učinit představu o finanční situaci podniku a efektivnosti jeho činnosti.<sup>15</sup> Musí reagovat na měnící se potřeby společnosti a odrážet ekonomické, politické, právní, sociální i kulturní prostředí, v němž funguje. Jeho všeobecná užitečnost vychází z jeho schopnosti toto prostředí zrcadlit. Právě to je důvod, proč se v různých částech světa setkáváme s více či méně odlišnými systémy finančního účetnictví.<sup>16</sup> Klasifikace těchto systémů může být efektivním způsobem pro popis a porovnání odlišných účetních systémů. Může pomoci zmapovat, jak se účetní systém určité země postupně vyvíjel a jak ho ovlivňovaly myšlenky dominantních účetních systémů okolních zemí. Pochopení základních vlastností jednotlivých účetních systémů napomáhá k vyškolení účetních a auditorů, kteří působí v různých geografických oblastech. Pro jednotlivé země je klasifikace užitečná při předpovědi možných problémů, kterým mohou v budoucnu čelit a s jejich řešeními se často inspiroují u zemí, které se s podobnými problémy již potýkaly a jsou součástí jednoho stejného účetního systému. Toto rozčlenění by mělo napomoci rozvojovým zemím k nastudování a výběru nejvhodnějšího účetního systému.<sup>17</sup>

<sup>15</sup> MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK, *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví*, s. 32-33.

<sup>16</sup> KOVANICOVÁ, D. a P. KOVANIC, *Poklady skryté v účetnictví. Díl I.*, s. 93.

<sup>17</sup> volný překlad podle NOBES, C. and Robert H. PARKER., *Comparative international accounting*, s. 59.

Na světě existuje několik účetních systémů, které lze klasifikovat podle různých hledisek. Nobes a Parker<sup>18</sup> uvádějí dva možné přístupy ke členění účetních systémů, které nazvali jako „vnější klasifikace“ a „vnitřní klasifikace“.

Vnější klasifikace účetních systémů analyzuje odlišné faktory, než jsou účetní pravidla a postupy používané při sestavování účetních výkazů. Těmito faktory mohou být například politické a ekonomické prostředí, kultura, společenské podmínky či způsob regulace účetnictví.

Jedna z klasifikací využívá kulturně sociální přístup. Účetnictví je chápáno jako součást tradičních kulturních a sociálních hodnot, jež určitá společnost uznává. V tab. č. 1 je zobrazena klasifikace tohoto typu. Klasifikaci dle kulturně sociálního přístupu nejprve zpracoval v r. 1980 G. Hofstede a o několik let později ji podrobněji rozpracoval Grey, který původní čtyři Hofstedeho kriteria zaměřil na oblast účetnictví a rozdělil účetní systémy do deseti skupin. Podle kritérií, jimiž jsou:<sup>19</sup>

- *stupeň profesionální závislosti účetních pracovníků na státní regulaci*, který závisí na tom, zda účetní pracovník musí respektovat účetní předpisy dané země nebo zda se řídí obecnými zásadami, které aplikuje na základě svého odborného úsudku,
- *míra flexibility účetního systému*, jež vyjadřuje schopnost přizpůsobit se potřebám jednotlivých podniků,
- *stupeň konzervatismu*, který popisuje schopnost reakce účetního systému do sebe rychle začlenit nové poznatky (tj. nová pravidla a účetní postupy) ekonomické praxe,
- *rozsah informační otevřenosti či uzavřenosti*, který souvisí s mírou a způsobem zveřejňování účetních informací, které mají být jasné a srozumitelné.

---

<sup>18</sup> volný překlad podle NOBES, C. and Robert H. PARKER., *Comparative international accounting*, s. 74.

<sup>19</sup> KOVANICOVÁ, D. aj., *Finanční účetnictví - světový koncept*, s. 9.

**Tab. č. 1 Účetní systémy podle kulturně – sociálního hlediska**

Skupina	Země
Anglosaská	Velká Británie, Irsko, USA, Kanada, Austrálie, Nový Zéland, Jižní Afrika
Germánská	Německo, Rakousko, Švýcarsko, Izrael
Nordická	Dánsko, Finsko, Švédsko, Norsko, Holandsko
Vyvinutá latinská	Francie, Belgie, Itálie, Španělsko, Brazílie, Argentina
Rozvojová latinská	Portugalsko, Mexiko, Kostarika, Guatemala, Salvador, Panama, Venezuela, Kolumbie, Peru, Ekvádor, Uruguay, Chile
Blízkovýchodní	Arabské státy, Turecko, bývalá Jugoslávie, Řecko
Vyvinutá asijská	Japonsko
Rozvojová asijská	Indonésie, Pákistán, Tchaj-wan, Thajsko, Indie, Malajsie, Filipíny
Koloniální asijská	Hongkong, Singapur
Africká	východní Afrika, západní Afrika

Zdroj: KOVANICOVÁ, D., Finanční účetnictví – světový koncept, s. 9

Názorným příkladem další možné vnější klasifikace (tab. č. 2) je rozřídění účetních systémů do geograficky ucelených oblastí podle společensko-historických znaků. Celý svět je pomyslně rozdělený do pěti oblastí a každá oblast představuje určitý model účetního systému. Ke každé oblasti jsou přiřazeny dané země, jež příslušný model aplikují.<sup>20</sup>

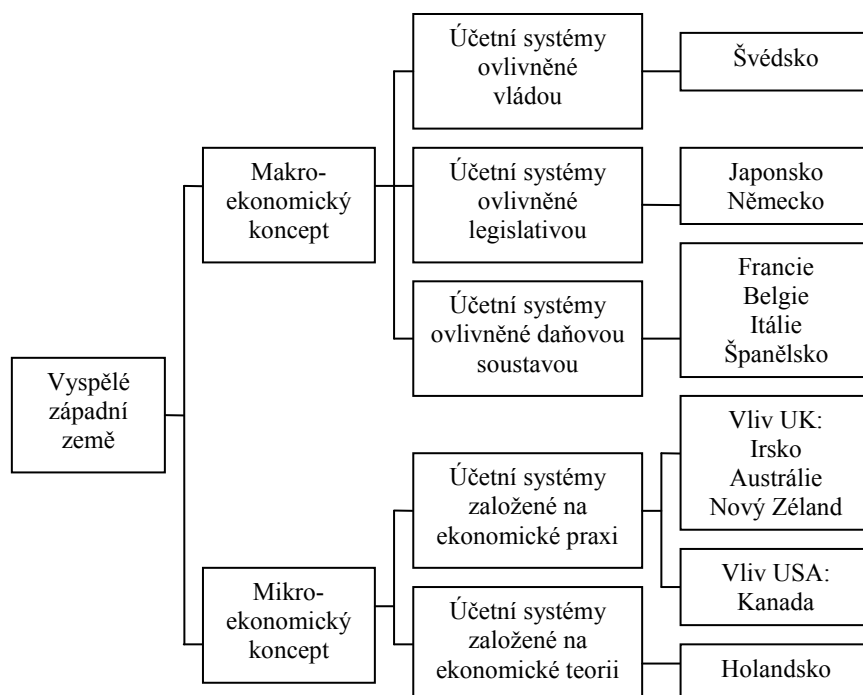
**Tab. č. 2 Účetní systémy ve světě**

1. model	2. model	3. model	4. model	5. model
Britské společenství národů	Latinská Amerika a Jižní Evropa	Severní Evropa a Střední Evropa	Sféry vlivu amerického účetnictví	Samostatná skupina
Austrálie Bahamy Fidži Írán Irsko Jamajka Malajsie Holandsko N. Zéland Nikaragua Zimbabwe Singapur JAR Trinidad V. Británie	Argentina Bolívie Brazílie Kolumbie Etio pie Řecko Indie Itálie Pákistán Panama Paraguay Peru Španělsko Uruguay	Belgie Dánsko Francie Německo Norsko Švédsko Švýcarsko Zair	Bermudy Kanada Japonsko Mexiko Filipíny USA Venezuela	Chile

Zdroj: KOVANICOVÁ, D., Finanční účetnictví – světový koncept, s. 8

<sup>20</sup> KOVANICOVÁ, D. aj., *Finanční účetnictví - světový koncept*, s. 8.

Vnitřní klasifikace účetních systémů je zaměřena na podstatu účetních systémů přímo. Tento přístup rozčleňuje jednotlivé účetní systémy na základě pravidel a postupů používaných určitou skupinou účetních jednotek při přípravě účetních výkazů. Tyto přístupy klasifikují účetní systémy podle dat poskytnutých veřejně obchodovatelnými společnostmi se sídlem ve vyspělých zemích s tržní ekonomikou. Podle Nobese lze účetní systémy 14 vyspělých zemí s tržní ekonomikou rozdělit na dvě velké skupiny a to na makroekonomický koncept a mikroekonomický koncept.<sup>21</sup> Na obr. č. 1 jsou k jednotlivým konceptům přiřazeny země, které k nim přísluší.



**Obr. č. 1** Klasifikace účetních systémů

Zdroj: NOBES,C. and Robert H. PARKER., Comparative international accounting, s. 69

Účetní systémy jsou konstruovány na základních předpokladech, které jsou určeny dvěma základními koncepty:<sup>22</sup>

- *Makroekonomický koncept* účetnictví vychází z národohospodářské politiky daného státu. Je podpořen názorem, že podniková činnost je limitována podmínkami

<sup>21</sup> NOBES,C. and Robert H. PARKER., Comparative international accounting, s. 64 - 69.

<sup>22</sup> KOVANICOVÁ, D. aj., Finanční účetnictví - světový koncept, s. 4 - 5.

okolního prostředí a že podnikové cíle se musí přizpůsobit ekonomické politice státu. Tento koncept je podřízen zájmu společnosti jako celku.

- *Mikroekonomický koncept* chápe účetnictví jako součást hospodářské sféry tvořené podniky. Podnik se zde považuje za „základní stavební kámen“ ekonomiky. Ekonomická prosperita země je ze značné části svěřena do rukou soukromých firem. Při této koncepci je účetní systém podřízen soukromým zájmům a je tvořen tak, aby přispíval k ekonomické stabilitě podniků.

Na základě výsledků průzkumu z posledního desetiletí lze rozlišovat následující čtyři modely:<sup>23</sup>

- *Anglosaský model* reprezentují Velká Británie, USA a Holandsko, v jejichž ekonomikách působí velký počet nadnárodních společností. Podniky s nedostatkem kapitálu se obracejí na rozvinutý domácí peněžní a kapitálový trh. Cílem finančního konceptu těchto zemí je uspokojení informační potřeby zejména investorů, uživatelů účetních výkazů, kteří je potřebují pro svá investiční rozhodnutí. Regulace účetnictví probíhá na bázi zvykového práva, což umožňuje pohotově reagovat na potřeby trhu. Tento model není deformován daňovými hledisky a spadá do něj okolo 40 zemí světa.
- *Kontinentální model* je tvořen většinou zemí kontinentální Evropy, Japonskem a francouzsky hovořícími africkými státy. Podnikatelské subjekty jsou zde silně závislé na finančních institucích. Finanční účetnictví je do značné míry podřízeno obchodnímu právu, daňovým zákonům a regulováno právními normami, které komplikují pružné provádění potřebných úprav.
- *Jihoamerický model* zahrnuje většinu států jižní Ameriky, ve kterých se v důsledku vysoké míry inflace užívá inflační účetnictví.<sup>24</sup> Hlavní náplní účetnictví je uspokojit přednostně potřeby vlády a daňových orgánů. Daňové výkazy jsou v mnoha případech zároveň výkazy finančního účetnictví.
- *Smíšený model* pokrývá zbytek zemí, tj. ty země, v jejichž účetnictví se odráží postupný přechod od centrálně řízené ekonomiky k tržně orientovanému hospodářství. Představitelé tohoto modelu jsou země bývalého Sovětského svazu a země střední a východní Evropy. Smíšený model je charakteristický

---

<sup>23</sup> KOVANICOVÁ, D. aj., *Finanční účetnictví - světový koncept*, s. 7 - 8.

<sup>24</sup> Inflace se zohlední buď již při běžných účetních zápisech nebo dodatečně, přepočtem účetních výkazů.

prolínáním tradičních prvků jednotnosti a podřízenosti daní s prvky typickými pro anglosaský model. Přestože má Česká republika velmi blízko ke kontinentálnímu modelu, patří naše země právě do této skupiny, a to díky reformě účetnictví z počátku 90. let, která byla provedena pod silným vlivem francouzského účetnictví.

## 1.4 Regulace účetnictví

Cílem poskytování účetních informací je vytvoření takových účetních výstupů, které zajistí, že informace o finanční situaci a výkonnosti podniku budou srovnatelné jak z hlediska času v rámci jednoho podniku, tak mezi více podniky navzájem. V EU jsou za srovnatelné považovány ty účetní výkazy podniků sídlících v různých členských zemích, které poskytují věrný a poctivý obraz podle požadavků účetních směrnic EU. Obsah i forma účetních výkazů je upravena tak, aby vyhovovala danému prostředí a národním zvyklostem každého státu. Dle věcného vymezení účetnictví rozdělujeme do tří oblastí: finanční účetnictví, daňové účetnictví a manažerské účetnictví.<sup>25</sup>

Finanční účetnictví představuje primární zdroj informací pro vlastníky podniků, potenciální investory a externí uživatele účetních informací (viz. Kap. 1.2). Finanční účetnictví zpracovává všechny účetní případy týkající se vztahu podniku k jeho okolí (dodavatelům, odběratelům, atp.). Sleduje náklady a výnosy z hlediska účetní jednotky jako celku, a to v členění, které umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmů a vyjadřuje hospodářský výsledek za podnik celkem.<sup>26</sup> Ve finančním účetnictví je nutné striktně dodržovat určité zásady a předpisy, které tvoří podstatu finančního účetnictví.

Z finančního účetnictví vychází daňové účetnictví, které podle daňových předpisů třídí veškeré náklady na daňově uznatelné (tj. náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a náklady, které nelze při výpočtu základu daně z příjmů odečíst od výnosů (např. pokuty, penále, cestovné nad stanovený limit). Podobně je tomu s výnosy (do zdaňovaných výnosů se např. nezahrnují výnosy zdaněné u zdroje). Zjištěný daňový základ se ještě upraví

---

<sup>25</sup> MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK, *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace.*, s. 21.

<sup>26</sup> LAZAR, J., *Manažerské účetnictví a controlling*, s. 1.



o odpočitatelné položky a z upraveného základu daně se vypočte daň.<sup>27</sup> Jinými slovy hlavním úkolem daňového účetnictví je zajistit podklady pro výpočet daně ze zisku podniků.

Manažerské účetnictví slouží pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Předmětem manažerského účetnictví je „...informační zobrazení procesů z finančního a nákladového hlediska a zdůrazňuje poskytování informací manažerům pro rozhodování o budoucnosti.“<sup>28</sup> Manažerské účetnictví poskytuje vedení podniku podrobnější informace než finanční účetnictví. V rámci manažerského účetnictví není nutné důsledně dodržovat obecně uznávané zásady a postupy, ale používají se metody, které lépe vyhovují konkrétním podmínkám v daném podniku.

Regulaci účetnictví je možné hodnotit podle způsobu usměrňování finančního účetnictví, které může nabývat následujících dvou podob:<sup>29</sup>

- *Regulace po linii běžného účetnictví* probíhá prostřednictvím usměrňování zobrazení jednotlivých účetních transakcí, které jsou následně shrnuty do formy účetních výkazů. V tomto typu regulace je stanoven pouze formální obsah příslušných účetních výkazů, kdy je možný výběr z několika závazných vzorů. Se zvyšující se mírou regulace tohoto druhu je výsledkem vytvoření tzv. směrné účtové osnovy<sup>30</sup> a závazných postupů účtování pro jednotlivé typy podniků. Postupy účtování mohou být obsaženy v např. tzv. národních účetních standardech, které vydává orgán státní správy.
- *Regulace po linii účetních výkazů* zohledňuje především požadavky kladené na účetní výkazy jejich uživateli, mezi které patří vlastníci, manažeři firmy a řada externích uživatelů včetně institucí zastupujících stát. Regulace je zpravidla prováděna prostřednictvím standardů účetního výkaznictví vydávaných příslušnými profesními organizacemi. V těchto standardech je obsaženo, co a jakým způsobem

---

<sup>27</sup> SYNEK, M. a kol., *Manažerská ekonomika*, s. 82 - 83.

<sup>28</sup> ZUZÁK, R., *Krizové řízení podniku*, s. 159.

<sup>29</sup> KOVANICOVÁ, D. a kol., *Finanční účetnictví – světový koncept*, s. 11 - 13.

<sup>30</sup> Směrná účtová osnova je seznam syntetických účtů včetně jejich číselného označení a názvů, na jejíž základě podnik zobrazuje v účetnictví své transakce.

by mělo být v účetních výkazech zveřejněno. Běžné účetnictví je zpravidla usměrňováno tak, aby zajistilo podklady pro sestavení účetních výkazů.

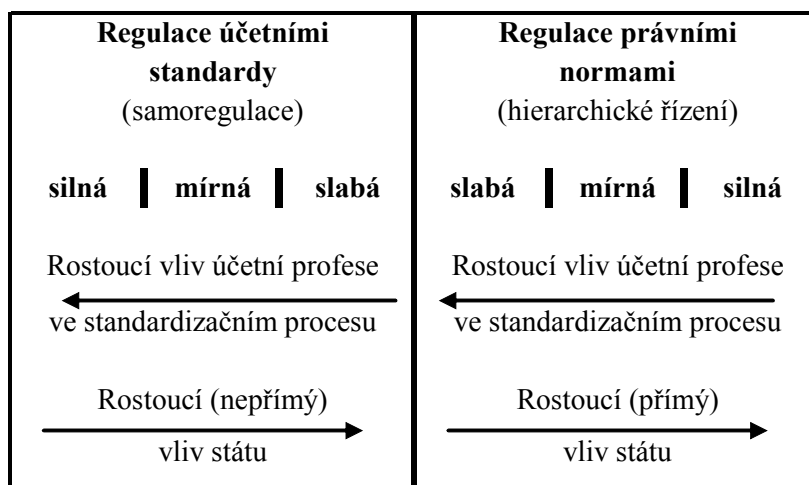
Další možná klasifikace způsobů regulace účetnictví je možná na základě hlediska představující nástroj, s jehož pomocí je regulace uplatňována. Takto lze rozlišit:<sup>31</sup>

- *Regulaci právní normou*, která je regulací nepružnou z důvodu, že každá změna předpisů musí nejprve projít zdlouhavým legislativním procesem. Navíc taková norma je platná jako národní a její platnosti je zpravidla omezena na území jednotlivých států. Z toho vyplývá, že důsledkem je nesrovnalost účetních údajů mezi podniky různých zemí, tedy takový přístup odporuje současnému trendu celosvětové harmonizace vykazování účetních údajů. Konceptně je tento systém založen na římském právu a je uplatňován zejména v zemích kontinentální Evropy.
- *Regulace účetními standardy* je účetní systém, který je ovlivňován souborem přijatých účetních zásad, doporučení a praxí ověřených postupů, za jejichž tvorbu a aktualizaci je zodpovědná obvykle nevládní profesní instituce. Vliv státních zásahů je v tomto přístupu potlačen a potřebné změny jsou obvykle prováděny velmi pružně. Účetní systémy tohoto druhu bývají označovány za autoregulační. Konceptně jsou založeny na zvykovém právu a jsou uplatňovány zejména v USA, Velké Británii a v zemích podléhajících jejich vlivu.
- *Regulaci kombinující právní normu a účetní standardy* je regulace založena mezi zákonnou úpravou a systémem národních účetních standardů. Právní předpis tvoří legislativní rámec účetnictví a účetní standardy jej zpodrobňují. Při správné vyváženosti je možné v takových systémech vysledovat řadu výhod. Právní předpisy zajišťují vymahatelnost práv a povinností, ale tvorba standardů může probíhat pružněji než v případě, kde je systém regulován pouze právními normami. Obecně platí, že čím silnější je regulace účetními standardy, tím větší vliv má účetní profese a pokud slábne vliv účetní profese, roste přímý vliv státu.

---

<sup>31</sup> MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK, *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace.*, s. 21 - 22.

Prostřednictvím obrázku č. 2 lze znázornit vzájemnou provázanost jednotlivých způsobů regulace účetnictví v jednotlivých zemích.



**Obr. č. 2** *Způsob a míra regulace finančního účetnictví a jejich vliv na roli účetní profese*  
Zdroj: KOVANICOVÁ, D., Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, s. 112.

## **2 Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie a její vliv na regulaci účetnictví v České republice**

Světová ekonomika má stále více globální charakter a již po desetiletí dochází k odbourávání bariér mezi jednotlivými státy. Stejný proces jako v ekonomice probíhá i v oblasti informačních technologií, které mají pro rozvoj celosvětové ekonomiky podstatný význam. Mezi určující faktory pro další vývoj účetnictví a účetního výkaznictví patří nutnost sjednocení informačních systémů, zrychlení komunikace, posílení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací.<sup>32</sup>

V souvislosti s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví používáme termín standardizace, který podle Synka<sup>33</sup> zle v širším slova smyslu vysvětlit jako systematicky uskutečňované úsilí o výběr, sjednocení a účelnou stabilizaci jednotlivých řešení. Má potlačovat nežádoucí různorodost, která by mohla zapříčinit nesoulad částí a celku systémů a negativně ovlivňovat efektivnost jejich využití.

Již po delší dobu vzrůstá potřeba toho, aby se účetnictví různých zemí harmonizovalo. S prvními snahami o harmonizaci se můžeme setkat zejména v rámci určitých politicko-hospodářských společenství.<sup>34</sup> Nyní se harmonizační tlaky postupně rozšiřují i mimo rámec těchto uskupení.<sup>35</sup>

Důvodem harmonizace byla skutečnost, že odlišnosti v národních účetních legislativách byly a stále jsou tak zásadní, že způsobují potíže při porovnávání a hodnocení finanční situace a výkonnosti podniků působících v různých státech. Snahy o harmonizaci se objevují jak na území Evropy, tak v rámci Spojených států amerických.

### **2.1 Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie**

Právní základ harmonizace představuje Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství z r. 1957 - tzv. římská smlouva, která ve své preambuli klade za cíl vytvořit

---

<sup>32</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 3.

<sup>33</sup> SYNEK, M. a kol., *Manažerská ekonomika*, s. 209.

<sup>34</sup> Mezi tato seskupení patří Evropská unie, ASEAN (Sdružení deseti zemí jihovýchodní Asie) či NAFTA (obchodní partnerství USA, Kanady a Mexika).

<sup>35</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 3.

základy, na nichž by bylo možno uskutečnit spojení evropských zemí s cílem zabezpečit společnou činnost jejich hospodářský a sociální pokrok.

Nástroji harmonizace v oblasti účetního výkaznictví byly až do doby vydání *Nařízení o IAS* jediné čtvrtá (upravuje účetní závěrku) a sedmá (upravuje konsolidaci) směrnice Evropské unie. Obě směrnice jsou závazné pro všechny členské státy. Přijetí IFRS do prostředí kapitálových trhů EU má za následek, že povinné použití těchto směrnic se zužuje zejména na velké a střední kapitálové podniky, které *Nařízení o IAS* nepodléhají. Tyto podniky vedou účetnictví podle platných předpisů v dané členské zemi, které musí být ve shodě se 4. a 7. směrnicí.<sup>36</sup>

Čtvrtá směrnice č. 78/660/EHS z roku 1978 obsahuje ustanovení týkající se především formy účetních výkazů, obsahu jejich položek, oceňovacích pravidel, obsahu přílohy, výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů.<sup>37</sup> Podle této směrnice jsou obecným základem harmonizace účetnictví v EU všeobecně uznávané účetní zásady, které se zde označují jako *obecné principy* (general principles). Tyto principy mají zásadní význam, neboť tvoří ideový základ účetních výkazů. V této direktivě se nejvýrazněji střetávají dvě koncepce účetních systémů vyplývající ze dvou odlišných evropských zón a jsou jimi Anglosaská koncepce a koncepce kontinentální Evropy. Kompromisy mezi těmito dvěma pojetími účetních systémů se projevují jako tzv. právo volby. Právo volby členskými státy umožňuje, aby při zabudování směrnice do své národní legislativy mohly respektovat i svá národní specifika,<sup>38</sup> která činí potíže se srovnatelností účetních informací v rámci EU.

Sedmá směrnice č. 83/349/EHS, pochází ze dne 13. června 1983 a byla přijata s cílem koordinovat vnitrostátní předpisy o konsolidovaných účetních závěrkách a určuje podmínky pro sestavení konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy. Ve čtvrtém článku sedmé směrnice EU je uvedeno, které mateřské podniky a jejich dceřiné společnosti této směrnici podléhají. Pro Českou republiku to platí pro společnost s ručením omezeným nebo pro akciové společnosti. Součástí ustanovení směrnice jsou požadavky na ověřování konsolidované účetní závěrky.<sup>39</sup> Konsolidovaná účetní závěrka by měla zahrnovat všechny

---

<sup>36</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 131 – 132.

<sup>37</sup> Směrnice č. 78/660/EHS.

<sup>38</sup> KOVANICOVÁ, D. aj., *Finanční účetnictví - světový koncept*, s. 21.

<sup>39</sup> Směrnice č. 83/349/EHS

podniky pod společným vedením. Konsolidace spočívá v tom, že se sečte veškerý majetek, závazky, výnosy a náklady mateřského podniku a všech ostatních podniků ve skupině, eliminuje se jakýkoliv vnitropodnikový zisk a sestaví se účetní závěrka, jako by se jednalo o jeden podnik.<sup>40</sup>

Z důvodu řady konfliktů mezi směrnicemi EU a IAS a nutností celkové modernizace 4. a 7. směrnice, mělo odstranění rozdílů mezi IAS a směrnicemi EU zabezpečit vydání Směrnice č. 2001/65/ES ze dne 27. září 2001. Významným krokem v harmonizačním procesu představovalo nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 o uplatňování IAS. Nařízení uložilo všem podnikům, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu EU, sestavovat nejpozději od 1. ledna 2005 konsolidované účetní závěrky v souladu s IAS. K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. *schvalovací mechanismus*, jehož základním posláním je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. Ze zásad schvalovacího mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny výborem pro regulaci účetnictví za pomoci Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě - EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG) a zveřejněny v Úředním věstníku, jsou pro účetní jednotky z EU povinný používat.<sup>41</sup> Jeho hlavním úkolem od r. 2005 je aktivně podporovat implementaci IFRS a zajistit technicky ohodnocení standardů a interpretací vydávaných IASB k jejich aplikaci v Evropě.<sup>42</sup>

Významný dopad měla směrnice č. 2006/43/ES upravující povinný audit ročních a konsolidovaných účetních závěrek, na základě které se měnila 4. a 7. směrnice. Tato směrnice nahradila původní 8. směrnici č. 84/253/EHS týkající se auditu účetních závěrek, protože v ní nebyl zakotven všeobecný soubor pravidel zajišťující vhodnou infrastrukturu auditu, jako je veřejný dohled, disciplinární systém a systém zajištění kvality. Zrušená směrnice rovněž postrádala konkrétní pravidla týkající se regulační spolupráce členských států a třetích zemích. V důsledku nové směrnice č. 2006/43/ES byly v rámci celé EU zavedeny Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing – ISA)

---

<sup>40</sup> MLÁDEK, R., *Postupy účtování podle IFRS*, s. 238.

<sup>41</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 1, 4.

<sup>42</sup> iPrávník – Právní informační server, rubrika: Právo ústavní a správní, *Jednotné účetní výkaznictví v Evropě*.

a členské státy mají povinnost vytvářet orgány pro dohled nad činností auditu.<sup>43</sup> Ve směrnici je to staveno takto: „Každý subjekt veřejného zájmu musí mít výbor pro audit. Členský stát určí, zda se musí výbory pro audit skládat z nevýkonných členů správního orgánu nebo členů dozorčího orgánu auditovaného subjektu.... Alespoň jeden člen výboru pro audit musí být nezávislý a musí mít účetní nebo auditorskou kvalifikaci.“<sup>44</sup>

## 2.2 Vliv na regulaci účetnictví v České republice

Poměrně značné zrychlení vývoje účetnictví a účetního výkaznictví na evropské úrovni v několika posledních desetiletích má významný vliv na české účetnictví. Doposud vždy šlo o vyrovnání se s novým účetním nástrojem nebo způsobem jeho zachycení v účetnictví. Nyní je úkolem zabudování jednotného systému nadnárodních regulačních pravidel do dosavadních účetních systémů tak, aby se dosáhlo jednotných účetních výstupů, které by byly srovnatelné napříč účetními systémy.<sup>45</sup>

Po roce 1996 kdy ČR oficiálně podala žádost o vstup do EU bylo zapotřebí ještě těsnější harmonizace české účetní legislativy se 4., 7. a v té době platnou 8. směrnicí EU. Začaly se objevovat úvahy o novele zákona o účetnictví, která by zohlednila vývoj v EU a do účetních předpisů by se začlenily požadavky typické pro IFRS. Dále vznikl požadavek oddělit některé kompetence státu v oblasti regulace účetnictví a po vzoru IFRS a US GAAP je převést na nezávislou instituci, která by se podílela na účetních standardech v naší zemi. V ČR za tímto účelem vznikla v roce 1999 *Národní účetní rada*.<sup>46</sup> Její hlavní úkol spočíval ve spolupráci se státními a jinými profesními orgány na procesu tvorby účetní legislativy, a to především Českých účetních standardů. Vznik Českých účetních standardů umožnila novela zákona o účetnictví z roku 2003. Standardy byly vytvořeny jako prakticky doslovný opis některých do té doby platných postupů účtování, které byly vydávané Ministerstvem financí ČR. Tím, že vydávání Českých účetních standardů zůstalo v kompetenci Ministerstva financí, tak nedošlo k naplnění požadavku odborné

---

<sup>43</sup> BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*, s. 66.

<sup>44</sup> Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES, článek 41 – Výbor pro audit odst. 1.

<sup>45</sup> MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví*, s. 42.

<sup>46</sup> Byla složena z představitelů Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické.

veřejnosti, aby je vydávala např. Národní účetní rada jako nezávislá odborná organizace. Pro rok 2004 bylo vydáno 23 (nyní platí 22 standardů, standard č. 10 byl s účinností od 1. 1. 2008 zrušen) standardů pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.<sup>47</sup>

K největším novelám zákona o účetnictví spadal zákon č. 353/2001 Sb., který nabyl účinnosti od 1. ledna 2002. Tento zákon zpřesnil a zpřísnil oblast vymezení účetních jednotek, definice účetního období, vymezil pojem účetní záznam, konsolidované účetní závěrky, ověřování účetní závěrky auditorem, oceňování složek rozvahy, sankcí a vyjasnil termín věrný a poctivý obraz. V souvislosti se vstupem České Republiky do EU byla přijata neméně důležitá novela zákona o účetnictví a představoval ji zákon č. 437/2003 Sb. účinný od 1. května 2004. Mezi nejdůležitější změny této novely patří zrušení soustavy jednoduchého účetnictví a jeho nahrazení daňovou evidencí, nové vymezení okruhu účetních jednotek, zavedení možností vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nahrazení opatření ministerstva financí Českými účetními standardy a zavedení povinné (v některých případech dobrovolné) užití IFRS pro sestavování účetních závěrek určitých podniků. Další významnou novelou je zákon č. 304/2008 Sb., zabývající se především účetnictvím České republiky jako státu a novelizuje také některé oblasti týkající se účetních záznamů.<sup>48</sup>

Po vstupu ČR do Evropské unie byla do zákona zakotvena povinnost vést účetnictví v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS v § 19 odst. 9. a § 23 písm. a). Povinnost sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS mají po vstupu České republiky do EU podniky, které jsou registrované na evropských burzách cenných papírů. Tyto účetní jednotky se od roku 2005 primárně neřídí českými účetními předpisy, ale Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Systém IFRS a požadavky českých účetních předpisů se v mnoha případech odlišují. Tam, kde se požadavky IFRS liší od české legislativy nebo kde česká legislativa danou problematiku neřeší, musí se tyto účetní jednotky řídit IFRS.<sup>49</sup> Podrobnější představení IFRS je uvedeno v kapitole 3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

---

<sup>47</sup> BRABEC, Z., Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 68-69.

<sup>48</sup> Tamtéž, s. 69-70.

<sup>49</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Základy účetnictví*, s. 275.



S účinností od 1. ledna 2011 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 410/2010 Sb. Který zapracovává změny provedené zákonem v oblasti konsolidace a nově upravuje následující oblasti: možnost prodloužení nebo zkrácení doby odepisování goodwillu; možnost zkrácení doby odepisování oceňovacího rozdílu za existence určitého předpokladu; rozšiřuje požadavek na informace v příloze k účetní závěrce týkající se existence významné nejistoty u předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky apod. Nový zákon dále obsahuje:<sup>50</sup>

- možnost zachovat vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky podle IFRS pro účetní jednotky, jejichž cenné papíry přestaly být obchodovány na regulovaném trhu cenných papírů státu se sídlem v členském státě EU;
- rozšíření možnosti vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky podle IFRS pro konsolidující a konsolidované účetní jednotky, pokud jsou součástí konsolidačního celku, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS;
- zpřesnění definice pojmů souvisejících s konsolidací a sjednocení podmínek povinnosti vedení účetnictví pro zahraniční fyzické osoby – podnikatele na úrovni českých fyzických osob – podnikatelů;
- úprava náležitostí účetní závěrky pro vybrané účetní jednotky.

Naposledy se do zákona o účetnictví promítla novela Zákona o kolektivním investování vyhlášená pod číslem 188/2011 Sb. a rozsáhlá novela Zákona o přeměnách obchodních společností a družstev vyhlášená pod číslem 355/2001 Sb. Novela zákona o přeměnách obchodních společností a družstev přinesla poměrně rozsáhlou novelu vyhlášky 500/200 Sb.<sup>51</sup>

Regulace účetnictví v České republice, stejně jako v dalších zemích kontinentální Evropy, založena hlavně na regulaci běžného účtování a definici obsahu účetní závěrky. V současnosti je regulace účetnictví plně v rukou státu, čili Ministerstva financí.<sup>52</sup> V tabulce č. 3 je uveden přehled vybraných právních předpisů, které upravují nebo ovlivňují účetnictví podniků v ČR.

---

<sup>50</sup> Komora auditorů České republiky, *Novela zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů*.

<sup>51</sup> Komora auditorů České republiky, *Novely účetních předpisů*.

<sup>52</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Základy účetnictví*, s. 274.

**Tab. č. 3** Přehled vybraných právních předpisů

Daňové předpisy ►	Účetní předpisy pro podnikatelské subjekty ▼		Obchodní právo a další ◄ související předpisy
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ▼		◄ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník; ukládá povinnost vést účetnictví
Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů  Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech	<b>Vyhlášky:</b> Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví		Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
			Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech
			Zákon č. 530/1990 Sb., o dluhopisech
			Zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	▼ České účetní standards pro účetní jednotky, které účetují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	◄ České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti  Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění  Zákon č. 100/1988 Sb., o sociálním zabezpečení

Zdroj: Upraveno dle DVOŘÁKOVÁ, D., Základy účetnictví, s. 274

Jádrem regulace účetnictví v ČR je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který představuje průřezový zákon, jehož úkolem je stanovit základní předpoklady pro vedení účetnictví v ČR. Zákon o účetnictví se vztahuje na všechny subjekty, které vedou účetnictví podle § 1 zákona. V zákoně jsou obsaženy zobecněné požadavky, jež jsou dále konkretizovány v prováděcích vyhláškách Ministerstva financí a v Českých účetních standardech, které jsou určeny jednotlivým typům podniků.<sup>53</sup>

Na zákon o účetnictví navazuje vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Účelem vyhlášky je doplnit a upřesnit zákon o účetnictví, a to s ohledem na specifické potřeby podniků, jež vedou účetnictví. Tato vyhláška upravuje zejména:<sup>54</sup>

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- použití účetních metod,

<sup>53</sup> MALÍKOVÁ, O. a kol., *Účetnictví včera a dnes*, s. 108.

<sup>54</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb.

- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- metody přechodu z daňové evidence na účetnictví,
- metody konsolidované účetní závěrky a
- postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

Na vyhlášku č. 500/2002 Sb. navazují české účetní standardy pro podnikatele, které vydalo Ministerstvo financí ČR.<sup>55</sup> Podstatou těchto standardů je poskytnout uspořádaný přehled účetních metod a postupů, které by měly dodržovat jednotlivé typy účetních jednotek, aby bylo zajištěno, že účetní závěrka sestavovaná těmito podniky bude podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Ministerstvo financí zajišťuje tvorbu a vydávání českých účetních standardů, pravidla pro jejich tvorbu a vydávání může upravovat pomocí prováděcích předpisů a rovněž vede registr již vydaných standardů. Vydání nových standardů je vždy oznámeno ministerstvem financí ve Finančním zpravodaji. České účetní standardy jsou vydávány pro každou skupinu podniků podléhajících zákonu o účetnictví.<sup>56</sup> V současné době, tj. v roce 2013 je v platnosti 23 standardů pro podniky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Každý z těchto standardů řeší účetní metody a postupy účtování týkající se konkrétní oblasti účetní praxe.

České účetnictví je do značné míry ovlivňováno požadavky daňových zákonů, a to proto, že by mělo poskytovat podklady pro výpočet jednotlivých daní a umožnit jejich evidenci. Účetní legislativa je ovlivňována zejména zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který upravuje především oblast účtování nákladů a výnosů. Požadavkem zákona je členit náklady a výnosy na ty, které ovlivňují, resp. neovlivňují základ daně z příjmů.<sup>57</sup>

<sup>55</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Základy účetnictví*, s. 276-277.

<sup>56</sup> MALÍKOVÁ, O. a kol., *Účetnictví včera a dnes*, s. 113.

<sup>57</sup> Tamtéž, s. 114.

Zákon č. 513/1991 Sb. obchodní zákoník definuje obecné pojmy, jež jsou následně aplikovány i v oblasti účetnictví. Z pojmů obsažených v obchodním zákoníku lze uvést např. vymezení základních pojmů pro oblast podnikání, popis jednotlivých právních forem podnikání, definici obchodního rejstříku, podmínky fúzí, a dále jsou zde vymezeny obchodní závazkové vztahy, kterým je věnována celá třetí část tohoto zákoníku. Část druhá je zaměřena na obchodní společnosti a družstva.<sup>58</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů upravuje „... způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů.“<sup>59</sup>

Předpokládané koncepční řešení budoucí regulace účetnictví v naší zemi uvádí následující tabulka č. 4.

**Tab. č. 4** Očekávaná regulace účetnictví v ČR

Nástroj regulace	Podnikatelské subjekty podléhající danému nástroji regulace
<b>Plná verze IFRS</b>	Podniky s kótovanými cennými papíry na kapitálových trzích Další podnikatelské subjekty s veřejnou odpovědností (subjekty veřejného zájmu)
<b>IFRS-MSP</b>	Podniky bez veřejné odpovědnosti (tzv. malé a střední podniky)
<b>Národní úprava</b>	Velmi malé podniky (tzv. mikro podniky)

Zdroj: Upraveno dle KOVANICOVÁ, D., Abeceda účetních znalostí pro každého, s. 137

Změny v národní legislativě si nepochybně vyžádají náročnou odbornou přípravu s řadou analýz. Ještě náročnější bude aplikovat tyto změny v praxi. Vliv proudu harmonizace je dosti patrný i ze znění zákona o účetnictví, který aplikaci plných IFRS u podnikatelských subjektů výslovně upravuje. Pro české podniky, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, tedy platí povinnost vyhotovovat účetní závěrky v souladu s úplnou verzí IFRS, která prošla schvalovacím mechanismem EU. Pokud tyto společnosti nepatří mezi konsolidující účetní jednotky, pak jim zákon ukládá navíc i povinnost vést účetnictví v souladu s úplnou verzí IFRS. Zákon upravuje dále použití IFRS u podniků sestavující konsolidovanou účetní závěrku.<sup>60</sup>

<sup>58</sup> MALÍKOVÁ, O. a kol., *Účetnictví včera a dnes*, s. 114 - 115.

<sup>59</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, § 1.

<sup>60</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 137 – 138.

### **3 Charakteristika Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad (US GAAP), Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) a jejich vzájemná konvergence**

Globalizace ekonomického prostředí a stále větší propojenost finančních trhů vyžaduje existenci pouze jedné sady kvalitních, mezinárodně srovnatelných standardů finančního výkaznictví. Kapitola je zaměřena na podrobnější charakteristiku Amerických účetních zásad US GAAP, IFRS a jejich konvergenci představující významný posun v tvorbě jedné sady vysoce kvalitních standardů. Pomocí těchto opatření by mělo dojít ke zvýšení prostorové srovnatelnosti informací obsažených v účetních výkazech podniků.

#### **3.1 Americké účetní zásady US GAAP**

Nejpropracovanější, nejstarší a stále aktualizovaný soubor požadavků týkající se sestavování a zveřejňování účetních výkazů kapitálových podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na (nejen amerických) burzách cenných papírů, mají v USA. Po krachu na burzách cenných papírů na počátku 30. let, ke kterému významně přispěla i nevěrohodnost účetních výkazů, byla již v roce 1934 pověřena americká Komise pro cenné papíry a burzy (SEC), aby stanovila účetní zásady, metody a formy sestavování účetní výkazů pro ty společnosti, jejichž akcie jsou registrovány na newyorské burze. Ta delegovala tyto úkoly na profesní organizaci, kterou je Výbor pro účetní pravidla (Committee on Accounting Procedure - CAP), což byl specializovaný výbor Amerického institutu účetních. V roce 1973 vznikl Výbor pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board - FASB) a k jeho hlavním úkolů patří vydávat Standardy finančního účetnictví (Statements of Financial Accounting Standards) a Interpretace (FIN – FASB Interpretations - SFAS). Takto postupně vznikaly všeobecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických, známé pod zkratkou (United States Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP).<sup>61</sup>

US GAAP představují ucelený systém národní regulace účetnictví, který nepatří k jednoduchým systémům. Je tvořen nejen samotnými standardy finančního účetnictví, ale

---

<sup>61</sup> ZEFF, S. A. Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

celou řadou dalších materiálů, které vydávají různé americké instituce. Kvalita tohoto systému je natolik vysoká, že splňuje náročné požadavky nejen newyorské burzy, ale světovému kapitálovému trhu vůbec. Tím si US GAAP upevnila pozici jako nástroj světové harmonizace účetního výkaznictví a po celá desetiletí, až do vzniků IFRS, neměly v této oblasti konkurenci.<sup>62</sup>

Rada FASB publikuje své výstupy jako:<sup>63</sup>

- *Koncepční rámec finančního účetnictví.* Jeho prvotním úkolem je stanovit podstatu a funkce finančního účetnictví (jak je chápe FASB) a zajistit konzistenci účetních standardů. Samotný koncepční rámec není účetním standardem. Stanovuje cíle účetní závěrky, formuluje její základní prvky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady), jejich kvalitativní charakteristiky a proces jejich oceňování a rozpoznávání.
- *Účetní standardy.* Tato ustanovení názorně vysvětlují účetní postupy a pravidla při vykazování a zveřejňování jednotlivých prvků účetních výkazů.
- *Interpretace účetních standardů.* Tyto předpisy říkají, jak použít vydané standardy a další směrodatná ustanovení.
- *Finální stanoviska Rady* k vydávaným standardům.
- *Technické věstníky.* Slouží uživatelům účetních standardů a jejich interpretací jako průvodce toho, jak se vyznat v předpisech a jak je použít v praxi.

### 3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

Počátky vzniku mezinárodních účetních standardů datujeme do 70. let 20. století. Na základě dohody profesních účetních institucí byl v roce 1973 založen *Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů* (*International Accounting Standards Committee - IASC*), jako nezávislá, soukromá profesní organizace. Od roku 1983 se všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (*International Federation of Accountants - IFAC*) staly členy IASC. Pro zajištění důležité podmínky nezávislosti IASC bylo nutno vyřešit problém s financováním činnosti. IASC byl financován prostřednictvím

---

<sup>62</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 126.

<sup>63</sup> Tamtéž, s. 126 – 127.

podpor poskytovaných organizacemi zastoupenými v Radě, dále příspěvky od IFAC a příspěvky od dalších institucí (např. podniků, účetních firem, finančních institucí apod.) a výtěžkem z prodeje publikací. Standardy vydávané IASC byly (a stále jsou) označovány zkratkou IAS.<sup>64</sup>

V roce 1995 byl založen *poradní sbor* (*Standard Advisory Council - SAC*) složený z odborníků účetní profese. Jeho úkolem bylo dohlížet na strategie a plány Rady, připravovat roční zprávu o činnosti Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC a vyhledávat zdroje financování činnosti IASC. V roce 1997 vytvořila Rada *Stálý interpretační výbor* (*Standing Interpretations Committee – SIC*), jehož úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy. K řešení těchto účetních problémů bylo v praxi přistupováno nejednotně, a proto bylo úkolem SIC vytvořit k nim interpretace, které sjednotí řešení problematických otázek v kontextu s existujícími standardy a Koncepčním rámcem. Jednotlivé interpretace výboru jsou označeny zkratkou SIC a opatřeny pořadovým číslem. Řada z těchto interpretací stále platí.<sup>65</sup>

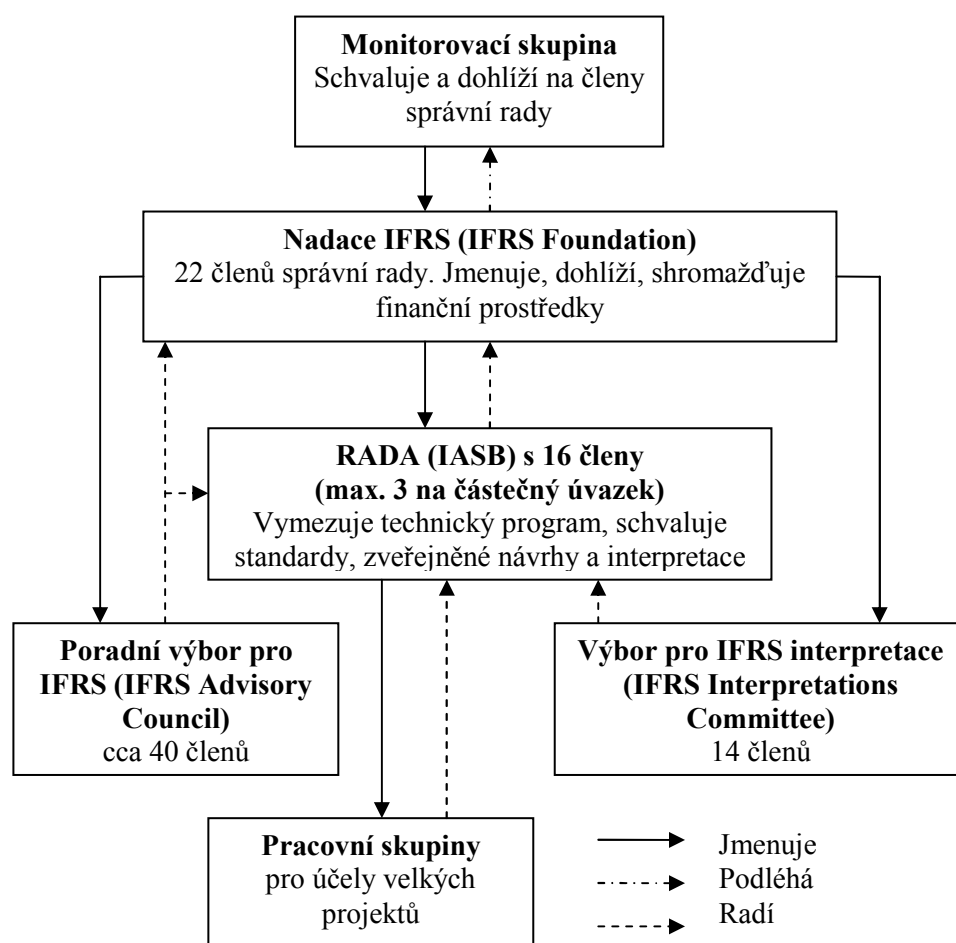
Na počátku roku 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury instituce vydávající mezinárodní standardy. Bylo rozhodnuto uspořádat IASC jako samostatnou organizaci ve formě nadace, kterou budou řídit správci. Ke změnám se přistoupilo kvůli zefektivnění činnosti IASC. Na základě tohoto rozhodnutí vznikla *Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy* (*International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF*), která zajišťuje financování činnosti z příspěvků soukromých finančních institucí, velkých účetních firem, centrální rozvojové banky a dalších institucí. Nadaci řídí 22 správců a ti zastupují různé zeměpisné oblasti a profese. Šest členů je z Evropy, šest ze Severní Ameriky, šest z Asie a Oceánie, jeden z Afriky, jeden z Jižní Ameriky a dva z dalších oblastí tak, aby byla zabezpečena území vyváženost. Pro zabezpečení profesní vyváženosti, tak správci reprezentují různá profesní zaměření. Správci jmenují členy rady pro mezinárodní účetní standardy IASB a dohlíží na efektivnost její práce. Správci jmenují rovněž Výbor pro interpretace a Poradní výbor. Nadace IASCF byla v červenci roku 2010 přejmenována na *IFRS Foundation*,<sup>66</sup> jejíž struktura je zobrazena na obr. 3.

---

<sup>64</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 5.

<sup>65</sup> Tamtéž, s. 5.

<sup>66</sup> IFRS FOUNDATION, About the IFRS Foundation and the IASB.



**Obr. č. 3** *Struktura rady IASB*

Zdroj: Upraveno dle Deloitte. [online]. IFRS do kapsy 2010, s. 12.

### Rada – IASB

Činnost rady začala v roce 2001. Je plně odpovědná za tvorbu celosvětově platných standardů účetního výkaznictví. Nově vydávané standardy IASB již nejsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards - IAS), ale jako mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Standardy vytvořené před zahájením činnosti této Rady (IASB) jsou stále platné a jejich označení i pro provedených úpravách zůstalo stejné, nadále jsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS). Termín IFRS se používá v obecnější rovině, zahrnuje jak jednotlivé standardy (IAS, IFRS), tak obsah každoročně vydávaného svazku mezinárodních standardů a interpretací k nim (SIC, interpretace IFRIC) a Konceptní rámec (Conceptual Framework). IASB schvaluje nově vytvořené standardy a změny stávajících standardů, návrhy nových standardů i konečnou



verzi interpretací (IFRIC). Nadnárodní charakter standardů je zajištěn tím, že nejsou tvořeny pro konkrétní prostředí. Soubor standardů zachycuje nejlepší přístupy účetní praxe. Rada spolupracuje s tvůrci národních účetních standardů a odbornou veřejností, a to v nejširším slova smyslu.<sup>67</sup>

### **Poradní sbor - IFRS Advisory Council (dříve SAC)**

Poradní sbor je formálním poradním orgánem IASB. Je složený ze širokého spektra zástupců různých skupin uživatelů od finančních analytiků, akademiků, auditorů až po členy profesních účetních organizací, kteří se zajímají o činnost IASB. Posláním poradního sboru je umožnit nejširší odborné veřejnosti (jednotlivcům i skupinám), aby mohli Radě (IASB) dávat své návrhy a doporučení pro její činnost. Je zároveň prostředníkem, který informuje IASB o očekávaných dopadech navrhovaných standardů na uživatele a podniky sestavující účetní závěrku.<sup>68</sup>

### **Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS interpretations Committee**

Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations Committee), dříve označován jako IFRIC (zkratka IFRIC se stále používá pro označení vydávaných interpretací), byl poprvé jmenován v březnu 2002 a nahradil dosavadní výbor SIC. Úkolem tohoto výboru je formou interpretací vytvářet pravidla umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek. Výbor pro interpretace vydává informační zpravodaj obsahující aktuální informace o projektech. Zasedání IFRIC a IASB jsou většinou veřejnosti přístupná.<sup>69</sup>

Pro lepší orientaci je dřívější a nové označení standardů zrekapitulováno v tab. č. 5, protože s řadou z nich se stále setkáváme v původní i nové podobě.

---

<sup>67</sup> IFRS FOUNDATION, About the IFRS Foundation and the IASB.

<sup>68</sup> IFRS FOUNDATION, IFRS Advisory Council.

<sup>69</sup> IFRS FOUNDATION, The IFRS Interpretations Committee.

**Tab. č. 5** *Původní a nové označení standardů*

Význam	Původně	Nyní
Výbor pro mezinárodní účetní standardy	IASC	IASCF
Celý soubor standardů	IAS	IFRS
Jednotlivé standardy	IAS (1 až 41)	IAS (platné staré) a IFRS (nová řada)
Výbor pro interpretace standardů	SIC	IFRIC

Zdroj: KOVANICOVÁ, D., *Jak porozumět, světovým, evropským, českým účetním výkazům*, s. 124

### **Tvorba standardů**

Velkou předností tohoto systému je, že proces tvorby či úpravy jednotlivých standardů a interpretací je veřejnou záležitostí. Do procesu tvorby standardů má možnost zasahovat i odborná veřejnost z celého světa. Interpretace IFRIC jsou vytvářeny a schvalovány obdobným procesem jako standardy.

### **Koncepční rámec finančního výkaznictví**

Důležitou úvodní částí IFRS je Koncepční rámec, který představuje základní ideové pojetí, ze kterého vycházejí konkrétní požadavky jednotlivých standardů. Jeho znalost je nutnou podmínkou k pochopení mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Především Koncepční rámec se zabývá problematikou účetních výkazů finančního účetnictví určených nejširšímu okruhu externích uživatelů. Vymezuje základní předpoklady finančního účetnictví, stanovuje cíle účetních výkazů, jejich kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací, definuje základní prvky účetních výkazů a popisuje různá pojetí kapitálu a jeho uchovávání. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky jako jsou závazky, aktiva, vlastní kapitál, náklady, výnosy a kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce. Zabývá se i oceňováním prvků účetních výkazů. Je východiskem při sestavování účetních výkazů a od něhož se odvíjí řešení problémů zakotvených v jednotlivých účetních standardech.<sup>70</sup> Účetní výkazy jsou upravovány dílčím způsobem i prostřednictvím dalších standardů. Standardy se zabývají podrobnějším členěním jednotlivých položek vykazovaných v účetních výkazech. V jejichž rámci jsou taktéž řešeny oblasti způsobu oceňování, kritéria pro uznání požadavků na zveřejnění konkrétních položek, problematika týkající se událostí na konci

<sup>70</sup> KOVANICOVÁ, D., *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*, s. 189 – 190.

účetního období či způsoby zaznamenávání změn v účetní politice, účetních odhadech nebo oprav chyb.<sup>71</sup>

V případě, že určitou oblast daný standard neupravuje, postupuje se podle obecných principů deklarovaných v koncepčním rámci. Pouze v ojedinělých případech se může stát, že jsou požadavky konkrétního standardu v rozporu s koncepčním rámcem. V těchto situacích je úprava konkrétního standardu nadřazena před požadavky koncepčního rámce. V současné době se v rámci projektu konvergence mezi IFRS a US GAAP pracuje na aktualizaci a sjednocení koncepčního rámce obou účetních systémů. Během posledních let došlo k přepracování některých částí koncepčního rámce, zatímco jiné zůstaly beze změny. Jeho aktualizace byla již nutností, původní text vznikl v roce 1989 a postupem času zastaral.<sup>72</sup>

#### **Koncepční rámec se zabývá:<sup>73</sup>**

- cílem finančního výkaznictví,
- kvalitativními charakteristikami finančních informací,
- definicí, uznáním a oceněním prvků, ze kterých jsou sestaveny finanční výkazy,
- pojetím a uchováním kapitálu.

#### **Používání IFRS ve světě**

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou akceptovány v rámci EU, význam IFRS není zdaleka omezen jen na tento prostor. Pokud bychom porovnali vývoj přijetí IFRS v jednotlivých zemích světa v čase, zjistili bychom, že počet zemí, které užívají IFRS, neustále roste. Dle informací z oficiálních zdrojů dochází k největšímu nárůstu užívání IFRS především v méně rozvinutých zemích, které v některých případech zavádějí IFRS jako jedinou účetní normu pro všechny účetní jednotky. Zřejmě tyto země neměly dostatečně rozvinutou vlastní právní úpravu účetnictví a tak využili účetního výkaznictví IFRS v plné šíři.<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> BRABEC, Z., *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*, s. 87.

<sup>72</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 15 - 16.

<sup>73</sup> Volný překlad dle FASB: Conceptual Framework for Financial Reporting: Scope, A25.

<sup>74</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 7 - 11.

### 3.2.1 IFRS pro malé a střední podniky

Standard IFRS pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs) byl vydán Radou pro mezinárodní účetní standardy v červenci 2009. Jedná se o samostatný standard o 230 stranách a je navržen tak, aby vyhovoval potřebám a možnostem malých a středních podniků (dále jen MSP), které podle odhadů tvoří více než 95 procent z celkového celosvětového počtu firem. Ve srovnání s plnými IFRS je tento standard méně komplexní.<sup>75</sup> Témata, která nejsou pro MSP podstatná jsou ve standardu vynechána jako např. zisk na akcii, mezitímní účetní závěrka a vykazování podle segmentů. Standard je napsaný snadno přeložitelným jazykem a pro ještě větší usnadnění MSP je aktualizován jednou za tři roky. Jediným omezením Rady IASB je, že společnosti kótované na burze cenných papírů a finanční instituce by tento standard neměly používat.<sup>76</sup> Konečnou platnost standardu IASB schválila v červenci 2009. O používání standardu pro SME rozhoduje každá jednotlivá země. Definice SME je bez kvantitativního omezení velikosti jednotky.<sup>77</sup>

### 3.3 Konvergence US GAAP a IFRS

V září roku 2002 se IASB s FASB dohodly na vzájemné spolupráci a konzultaci s dalšími národními a regionálními orgány při odstraňování rozdílů mezi IFRS a US GAAP. Toto rozhodnutí obou rad bylo zahrnuto v Memorandu (Memorandum of Understanding) známé jako Dohoda z Norwalku (Norwalk Agreement). Závazek Rad byl posílen v roce 2006, kdy IASB a FASB stanovily konkrétní plán (A roadmap for convergence 2006 - 2008) s cíly, jichž má být dosaženo do roku 2008.<sup>78</sup> K tomu účelu přijaly tyto zásady:<sup>79</sup>

- existující standardy účetního výkaznictví uvést co nejrychleji do plné slučitelnosti,
- trvale vyvíjet vysoce kvalitní, společné standardy a tím dosáhnout konvergence,
- při snaze vyloučení rozdílů mezi dvěma soubory vyžadující podstatné zlepšení se nebude postupovat podle kritérií FASB nebo IASB, ale vyhotoví se nový

<sup>75</sup> Volný překlad dle MCQUAID, L., IFRS for SMEs Application in Practice, s. 26 – 27.

<sup>76</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *About the IFRS for SMEs*.

<sup>77</sup> JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ, *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*, s. 21.

<sup>78</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *Convergence between IFRSs and US GAAP*.

<sup>79</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 135 – 136.

společný standard, který bude schopen zkvalitnit finanční informace určené investorům,

- trvale koordinovat krátkodobé i dlouhodobé programy a ověřovat, zda bude kompatibilita po dosažení souladu nadále zachována.

Americká komise pro cenné papíry učinila v roce 2007 významný krok tím, že zrušila povinnosti pro neamerické společnosti registrované na amerických burzách, aby své účetní závěrky sestavené dle IFRS upravovaly tak, aby odpovídaly pravidlům US GAAP. Současně zveřejnila návrh plánu na přijetí IFRS pro domácí americké společnosti.<sup>80</sup>

Současné projekty obou Rad už nesměřují pouze k harmonizaci (sbližování) účetnictví pro potřeby kapitálových trhů, ale ke *konvergenci*: konečným cílem je dosažení toho, aby účetní závěrky vyhotovené podle US GAAP i podle IFRS předkládaly shodně pojímaný věrný a poctivý obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku.<sup>81</sup>

Na základě žádosti skupiny G20<sup>82</sup> o zdvojnásobení úsilí na konvergenci globálních účetních standardů, v listopadu roku 2009 IASB a FASB zveřejnily zprávu popisující zintenzivnění svého pracovního programu včetně hostování správní rady na společných měsíčních schůzích a poskytování čtvrtletní zprávy o pokrocích v konvergenčních projektech. Poslední zveřejněná čtvrtletní zpráva je z dubna 2012<sup>83</sup>, ve které je uveden stav současných krátkodobých a dlouhodobých projektů.

Současný rozpracovaný krátkodobý projekt se týká investic do nemovitostí a z dokončených můžeme uvést např. platby akciemi, vykazování podle segmentů, nepeněžní aktiva, účetnictví zásob, oceňování reálnou hodnotou, věda a výzkum apod. Co se týče dlouhodobých projektů, tak většina z nich je úspěšně splněna. Jde o projekty týkající se např. konsolidovaných finančních výkazů, Fair Value, zaměstnaneckých požitků, provedení finančních výkazů apod.<sup>84</sup>

---

<sup>80</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *Convergence between IFRSs and US GAAP*.

<sup>81</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 135 – 136.

<sup>82</sup> Skupina G20 je skupina největších ekonomik světa představovaná ministry financí a guvernéry centrálních bank, tj. členy 19 států. Z EU jsou členy Francie, Německo, Itálie a Velká Británie.

<sup>83</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *Convergence between IFRSs and US GAAP*.

<sup>84</sup> IFRS FOUNDATION, *Update Report to FSB Plenary – April 2012*.

## 4 Komparace účetních výkazů sestavených dle požadavků české účetní legislativy a IFRS

Výkazy finančního účetnictví představují hlavní zdroj informací a předkládají se uživatelům účetních informací, kteří se zajímají o finanční situaci podniku. Jak česká legislativa, tak IFRS definují své hlavní skupiny uživatelů rozdílně, tudíž formální ani obsahová náplň těchto výkazů není totožná.

Účetní výkazy podniků účtujících podle české účetní legislativy, jsou součástí tzv. účetní závěrky, která dle zákona o účetnictví obsahuje:<sup>85</sup>

- rozvahu,
- výkaz zisku a ztráty,
- přílohu, jež podrobněji vysvětluje údaje zahrnuté v předchozích dvou výkazech.

Součástí účetní závěrky, konkrétně její přílohy, mohou být:

- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Struktura rozvahy a výkazu zisku a ztráty je pevně stanovena ministerstvem financí. Příloha musí obsahovat údaje o příslušné účetní jednotce, informace o účetních metodách, obecných účetních zásadách, způsobech oceňování a dále musí obsahovat přehled o peněžních tocích a také doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Oproti rozvaze a výkazu zisku a ztráty přehled o peněžních tocích není standardizován, což však neznamená, že by měl nižší informační hodnotu než předchozí dva výkazy. Naopak je možné říci, že jeho význam v čase roste, neboť přehled o peněžních tocích zachycuje informace o dynamice vývoje ekonomických činností.<sup>86</sup>

Vyhláška č. 500/2002 Sb. upravuje dvě varianty sestavení účetní závěrky a to v plném rozsahu či ve zjednodušeném rozsahu. Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu mohou vyhotovovat podniky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, ovšem s výjimkou akciových společností. Zjednodušeným rozsahem se v případě účetních výkazů

---

<sup>85</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 18 odst. 1.

<sup>86</sup> RŮČKOVÁ, P., *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*, s. 22.

rozumí sestavení rozvahy a výkazu zisku a ztráty tak, že obsahují jen položky, které jsou ve vzorových formátech těchto výkazů označeny velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi. Příloha k účetním výkazům musí splňovat požadavky minimálně prvních deseti odstavců § 39 vyhlášky č. 500/2002. V plném rozsahu (tj. včetně přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu) sestavují podniky podléhající auditu, kam patří i akciové společnosti a ostatní podniky a družstva, jestliže dosáhly nebo překročily dvě ze tří kritérií stanovených zákonem.<sup>87</sup> Vyhláška také upřesňuje rozsah povinností při sestavování účetní závěrky v plném či zjednodušeném rozsahu, včetně odlišných požadavků na rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu.

Zákon o účetnictví v § 17 a § 19 dále rozlišuje tři druhy účetní závěrky: řádnou, mimořádnou a mezitímní. Řádná účetní závěrka se sestavuje vždy jednou za účetní období, je-li rozvahovým dnem poslední den účetního období. V ostatních případech hovoříme o mimořádné účetní závěrce, kdy zákon o účetnictví vyžaduje uzavřít účetní knihy a tato situace může nastat např. v případě likvidace podniku, jeho přeměny, úpadku podniku apod. Pokud se sestavuje účetní závěrka podle zvláštních předpisů v průběhu účetního období k jinému datu než ke konci rozvahového dne a neuzavírají se účetní knihy, pak hovoříme o mezitímní účetní závěrce.<sup>88</sup>

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za celou skupinu podniků, která slučuje stav aktiv, pasiv a dosažené výsledky hospodaření mateřského podniku s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek má konsolidující účetní jednotka, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za které se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, přesáhly nebo dosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií: aktiva celkem více než 350 mil. Kč, roční úhrn čistého obrátu více než 700 mil. Kč, průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 250. Konsolidační celek se skládá ze společností, která je osobou ovládající a společností, které jsou osobami ovládanými. Do výsledků konsolidačního celku se doplňují společnosti, ve kterých má konsolidující účetní jednotka

---

<sup>87</sup> Dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20 odst. 1 se jedná o následující podmínky:

- celková hrubá aktiva jsou větší než 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obrátu převýšil 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců překročil 50.

<sup>88</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 17 a § 19.

společný nebo podstatný vliv, protože nejsou jeho přímou součástí. Konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřena auditorem. Účetní jednotky, jejichž emitované cenné papíry jsou registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU mají sestavenou konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS.<sup>89</sup>

V průzkumu společnosti PwC<sup>90</sup> tři čtvrtiny dotázaných podniků uvedly, že pokud by dostaly možnost volby mezi IFRS a českými účetními předpisy, volily by IFRS. Podnikům, které mají zahraničního vlastníka nebo jsou součástí nadnárodní skupiny, by tak odpadla nutnost vést dvojí účetnictví. Jeden z respondentů v průzkumu uvedl: „*Nemuseli bychom vést české účetnictví kvůli českým úřadům a IFRS kvůli naší mateřské skupině.*“ Velkým pozitivem je podle dotázaných lepší porovnatelnost výsledků. „*Výhody spatřujeme ve sjednoceném, vzájemně porovnatelném a srozumitelném vykazování hospodářských výsledků v mezinárodních společnostech,*“ zmiňuje další dotázaný podnik. Největší překážkou v tuzemské praxi je nemožnost výpočtu daně z příjmů z hospodářského výsledku podle IFRS.<sup>91</sup>

V případě IFRS sestavování účetních výkazů v obecné rovině upravuje zejména Koncepční rámec a standard č. 1 (IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky). Podle IFRS úplná sada účetních výkazů musí obsahovat následující výkazy:<sup>92</sup>

- výkaz o finanční situaci ke konci účetního období – rozvahu (statement of financial position as at the end of the period – balance sheet),
- výkaz o úplném výsledku hospodaření za účetní období (statement of comprehensive income for the period),
- výkaz změn vlastního kapitálu za účetní období (statement of changes in equity for the period),
- výkaz o peněžních tocích za účetní období (statement of cash flow for the period),
- komentář se souhrnem důležitých účetních praktik a ostatních vysvětlujících informací (notes, comparing a summary of significant accounting policies and other explanatory information),

---

<sup>89</sup> RŮČKOVÁ, P. a M. ROUBÍČKOVÁ, *Finanční management*, s. 81 – 82.

<sup>90</sup> PwC celým názvem: PricewaterhouseCoopers. Společnost poskytující auditorské, daňové a poradenské služby.

<sup>91</sup> RŮČKOVÁ, P. a M. ROUBÍČKOVÁ, *Finanční management*, s. 83.

<sup>92</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, IAS 1 – Presentation of Financial Statements, s. 1.



- výkaz o finanční pozici k začátku nejstaršího účetního období v tom případě, že podnik provádí opravy nebo změny v účetních výkazech retrospektivně (statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period when an entity applies an accounting policy retrospectively, makes a retrospective restatement or reclassifies items).

## Shrnutí

Mezinárodní standardy IFRS požadují obsáhlejší soubor povinných účetních výkazů, zatímco česká legislativa definuje striktnější požadavky na strukturu a obsah účetní závěrky než IFRS, který vyžaduje jen minimální rozsah položek a nepředepisuje žádnou pevnou strukturu. Požadavky na sadu výkazů účetní závěrky jsou u českých předpisů i IFRS obdobné. Výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu jsou v české účetní legislativě nepovinné. V IFRS jsou mnohem obsáhlejší požadavky na zveřejňování informací v příloze než v českém účetnictví.

## 4.1 Obecně uznávané účetní zásady a kvalitativní charakteristiky účetních informací

Význam účetních informací a jejich využívání hojným počtem uživatelů vedly k ustálení určitých pravidel, principů a předpokladů. Obecně uznávané účetní zásady představují ve své podstatě soubor určitých pravidel, základních principů účetního myšlení, které jsou dodržovány účetními jednotkami při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Tato pravidla vycházejí z teoretických účetních metod a praktických zvyklostí.<sup>93</sup> Potřebu zakotvit je do účetních předpisů dal krach newyorské burzy cenných papírů v roce 1929, ke kterému mimo jiné přispěla i nízká věrohodnost účetních výkazů. Americká komise pro cenné papíry byla v roce 1934 pověřena, aby stanovila účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro podniky, které jsou na této burze registrovány. Od té doby se postupně začaly rozvíjet a zkvalitňovat tzv. americké všeobecně uznávané zásady US GAAP, které jsou systémem národní regulace účetnictví a nejsou formulovány žádným závazným předpisem a přesto jsou všeobecně uznávány.<sup>94</sup>

<sup>93</sup> TPA Horwath Notia Audit, *Podvojně účetnictví 2011*, s. 13.

<sup>94</sup> MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK, *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace.*, s. 24.

Jednotlivé země mají účetní zásady do svých účetních předpisů začleněny odlišně a to v závislosti na jejich místních zvyklostech a historickém vývoji. V českých účetních předpisech jsou obecně uznávané účetní zásady zakomponovány v textu zákona o účetnictví. Naproti tomu v rámci US GAAP a IFRS jsou tyto zásady začleněny do koncepčního rámce.<sup>95</sup>

V účetnictví je hierarchie účetních zásad postavena na obecných předpokladech, které se ještě upřesňují podle principů a konvencí. Následující obecné předpoklady účetnictví Kovanicová hierarchicky seřadila takto:<sup>96</sup>

**Zásada účetní jednotky** spočívá ve vymezení ekonomického celku, za který je účetnictví vedeno a ke kterému se vztahují účetní operace a sestavené výkazy.

**Tab. č. 6** Zásada účetní jednotky

Česká účetní legislativa	IFRS
Dle české legislativy: „Účetní jednotky jsou povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek.“ <sup>97</sup> Hospodářské jevy se zachycují ve vztahu k určité účetní jednotce. Pojem účetní jednotka je zakotven v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví. Zákon rozlišuje účetní jednotky především podle jejich právní formy.	V IFRS v souvislosti s touto zásadou je definovaný termín vykazující jednotka. Vykazující jednotka představuje soubor ekonomických aktivit, jejichž finanční informace mají potenciál být užitečné pro současné a potenciální investory, věřitele a jiné uživatele, kteří nemohou přímo získat informace, které potřebují pro svá rozhodnutí. <sup>98</sup> Účetní jednotkou může být právní subjekt, ale i ekonomicky samostatná část tohoto subjektu v případě, že jejich aktivity nelze oddělit.

Zdroj: Vlastní zpracování

Pojetí zásady účetní jednotky v české legislativě a IFRS se významně odlišuje. V českém zákoně jsou vyjmenované subjekty, které splňují požadavky souvisejících předpisů a mohou být účetními jednotkami, zatímco IFRS používá termín vykazující jednotka a každá představuje soubor určitých ekonomických aktivit.

<sup>95</sup> BRABEC, Z., *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*, s. 89.

<sup>96</sup> KOVANICOVÁ, D., *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*, s. 141 – 158.

<sup>97</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4 odst. 9.

<sup>98</sup> Volný překlad dle FASB: *Exposure draft: Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, RE2.

**Akruální princip** předpokládá, že veškeré transakce a skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví a které se v daném účetním období uskutečnily či nastaly, budou zaznamenány v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí. Důsledkem užívání akruálního principu je zjišťování výsledku hospodaření účetní jednotky jako rozdílu mezi výnosy a náklady. V mnoha případech není výnos totožný s příjmem peněžních prostředků a ani náklad nemusí být spojen s peněžním výdajem. Proto podniky musí provádět časové rozlišení nákladů a výnosů.

**Tab. č. 7** Akruální princip

Česká účetní legislativa	IFRS
V zákonu o účetnictví je akruální princip zakotven takto: „Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.“ <sup>99</sup>	Dle IFRS je tento princip vymezen takto: Akruální účetnictví zachycuje efekty transakcí a dalších událostí a okolí ovlivňující ekonomické zdroje a zdroje krytí vykazující jednotky v těch obdobích, kdy tyto efekty nastaly, i když jim odpovídající příjmy a výdaje peněz nastanou v obdobích následujících. <sup>100</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

Podle českého zákona i IFRS je hlavní myšlenka akruálního principu stejná a je založena na tom, že účetní případy se účtují do období, v kterém vznikly, a ne v období, kdy jsou propláceny.

**Předpoklad trvání podniku** se opírá o předpoklad, že podnik byl založen s cílem dlouhodobého trvání, tj. není nucen nebo nemá zájem svou činnost ukončit. Dlouhé trvání podniku se odráží v ocenění majetku a to především majetku dlouhodobé povahy, ale i ve vykazování veškerého majetku a dluhů. Předpoklad neomezené existence podniku také počítá s postupným odepsáním pořizovací ceny formou odpisů do nákladů.

<sup>99</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 3 odst. 1.

<sup>100</sup> Volný překlad dle FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 8, OB 17.

**Tab. č. 8 Předpoklad trvání podniku**

Česká účetní legislativa	IFRS
Český zákon o účetnictví se k tomuto předpokladu vyjadřuje takto: „Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.“ <sup>101</sup>	Podle požadavků IFRS mají být účetní výkazy za normálních okolností připravovány za předpokladu, že vedení účetní jednotky nepřijme rozhodnutí o záměru likvidace nebo ukončení její činnosti, tj. účetní jednotka bude pokračovat ve své činnosti i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka není schopna pokračovat ve své činnosti, musí být účetní výkazy sestaveny na odlišném základě a tato skutečnost musí být zveřejněna s důvodem, proč účetní jednotka nepředpokládá trvání svého podniku. <sup>102</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

Taktéž u předpokladu trvání podniku lze mezi českou legislativou a IFRS nalézt shodu v tom, že předpokládají perspektivní fungování podniku i v dohledné budoucnosti.

**Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech** souvisí se zásadou předpokladu neomezené doby trvání účetní jednotky. Pro sledování stavu a pohybu majetku a zjišťování výsledku hospodaření je nutné vymezit účetní období. V každém období musí být zaúčtovány jen ty účetní případy, které se k němu vztahují. Na základě účetního období mají uživatelé možnost zhodnotit okamžitý stav majetku, výsledek hospodaření a srovnávat účetní období v čase. Výsledek hospodaření je zjišťován periodicky v pravidelných intervalech. Vykázané informace jsou použity pro potřebu řízení podniku a stanovení daňových povinností.

<sup>101</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 3.

<sup>102</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, IAS 1- Presentation of Financial Statements, čl. 25.

**Tab. č. 9** Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Česká účetní legislativa	IFRS
Český zákon účetní období zakotvuje takto: <i>Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden...</i> <sup>103</sup>	IFRS požadují zveřejňovat účetní výkazy minimálně jednou ročně. Pokud účetní jednotka mění datum sestavování účetních výkazů, je povinna zveřejnit účetní výkazy za období kratší nebo delší než jeden rok, a to včetně udání důvodu této změny a poznámky, že srovnávací údaje za toto období nejsou zcela srovnatelné. <sup>104</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

**Zásada měření pomocí peněžní jednotky** znamená, že předmětem účetnictví by měly být pouze ty transakce podniku, které jsou měřitelné v peněžních jednotkách. Zároveň se předpokládá, že nebude docházet k poklesu kupní síly peněžní jednotky, tudíž bude stabilní.

**Tab. č. 10** Zásada měření pomocí peněžní jednotky

Česká účetní legislativa	IFRS
Ze zákona o účetnictví vyplývá: <i>„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn ... jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu ...</i> <sup>105</sup>	V IFRS není zakotvena žádná konkrétní měna, která se má používat, ale setkáváme se zde s tzv. funkční měnou, která je definována jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Ve funkční měně probíhá většina transakcí daného podniku. <sup>106</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

V praktickém použití této zásady se oba účetní systémy zásadně liší. V České republice nelze účtovat v jiné měně než v korunách českých. Zatímco IFRS ponechává volbu měny na podniku, ať si sám vybere na základě svých činností.

<sup>103</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 3 odst. 2, 3.

<sup>104</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *IAS 1- Presentation of Financial Statements*, čl. 36.

<sup>105</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4 odst. 12.

<sup>106</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *IAS 21 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, Functional currency, s. 1

**Zásada oceňování v historických cenách** spočívá v oceňování majetku v pořizovacích cenách, tj. cenách, které byly na pořízení majetku vynaloženy v okamžiku pořízení včetně vedlejších nákladů s pořízením souvisejících. Tyto ceny byly platné v době pořízení, a proto jsou označovány za historické ceny.

**Tab. č. 11** *Zásada oceňování v historických cenách*

Česká účetní legislativa	IFRS
Dle české legislativy je vyžadováno oceňovat majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu, který může spočívat v nákupu či vlastní výrobě nebo vzniku pohledávek a závazků. <sup>107</sup>	V IFRS jsou definované historické náklady jako jedna z výchozích oceňovacíchází pro sestavení účetních výkazů. Historické náklady představují ocenění vycházející z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv nebo v případě bezúplatného nabytí aktiv z odhadnuté částky. <sup>108</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

**Zásada přiřazování nákladů k výnosům** založena na tom, že k výnosům v určitém období byly přiřazeny jen ty náklady, které se těchto výnosů týkají. Toto je důležité dodržet, aby podnik mohl porovnávat odpovídající veličiny.

**Tab. č. 12** *Zásada přiřazování nákladů k výnosům*

Česká účetní legislativa	IFRS
V českém zákonu o účetnictví tuto zásadu obsaženou nenajdeme. Je ale možné ji vysledovat ze způsobu, jakým je určena struktura výkazů zisku a ztráty. <sup>109</sup>	V IFRS konkrétně ve standardu IAS 2 je zakotven požadavek odděleného sledování nákladů u zásob vlastní výroby. <sup>110</sup> Oddělení těchto nákladů by mělo umožnit jejich správnou alokaci k odpovídajícím výnosům.

Zdroj: Vlastní zpracování

Zde se IFRS a česká účetní legislativa neshodují. Použití této zásady u obou účetních systémů zpravidla vede k vykazování odlišné hodnoty výsledku hospodaření.

<sup>107</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24 – 25.

<sup>108</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 25.

<sup>109</sup> MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK, *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace.*, s. 30.

<sup>110</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 173.

**Zásada opatrnosti** je takový přístup k prováděným odhadům, při kterém aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady podhodnoceny. Účetní jednotka by měla brát v úvahu všechny ztráty z daného období, i když se jejich důsledky mohou projevit až v následujícím účetním období. Na druhé straně s vykazováním zisků musí být podnik opatrný a vykázat je až v případě, kdy jsou skutečně realizovány. Tato zásada závisí zejména na tvorbě rezerv a opravných položek a s oceňováním položek rozvahy a výsledovky.

**Tab. č. 13** *Zásada opatrnosti*

Česká účetní legislativa	IFRS
V zákonu o účetnictví je zahrnuto: „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnot bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“ <sup>111</sup>	IFRS požadují, aby v účetních výkazech byla vykázána velikost všech nejistot, tzn. majetek a výnosy nesmí být nadhodnocovány a závazky a ztráty nesmí být podhodnocovány. <sup>112</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

Praktické použití této zásady se v českém účetnictví a IFRS může odlišovat.

**Zásada objektivit** účetních informací znamená, že všechny hospodářské operace, které mají vstoupit do účetnictví, musí být objektivně zjištěny. Objektivně zjištěná operace je ta operace, která je doložená dokladem, stavy aktiv jsou ověřené výsledky inventury atd.

<sup>111</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 3.

<sup>112</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, Prudence, čl. 37.

**Tab. č. 14** Zásada objektivitu účetních informací

Česká účetní legislativa	IFRS
V českém zákoně o účetnictví je použit termín průkaznost účetnictví. „Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy ... Podle tohoto zákona se za průkazný účetní záznam považuje pouze ... účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje ...“ <sup>113</sup>	V IFRS v této oblasti uplatňuje odlišnou zásadu, kterou lze nazvat jako: zásada obsahu před formou. Jen relevantní finanční informace je užitečná a zároveň věrně zobrazuje to, co zobrazovat má. <sup>114</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

U této zásady se český zákon s IFRS liší. Zatímco česká legislativa klade důraz na průkaznost, tak IFRS klade důraz na užitečnost informace a její věrné zobrazení.

**Zásada konzistence** mezi účetními obdobími zaručuje srovnatelnost z hlediska času. Při srovnávání účetních výkazů je nutné vycházet z předpokladu, že použité metody účtování jsou v jednotlivých letech konzistentní (tj. stejné). V praxi to znamená, že při přechodu z jednoho účetního období do druhého, by majetek neměl vykázat změnu. Jedině tak může být zajištěna srovnatelnost v čase.

**Tab. č. 15** Zásada konzistence mezi účetními obdobími

Česká účetní legislativa	IFRS
V české legislativě je tato zásada zakotvena takto: „Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou ... změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen ... z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky ...“ <sup>115</sup>	IFRS požaduje, aby účetní jednotka zachovala způsob zveřejnění a klasifikaci položek v účetních výkazech mezi jednotlivými obdobími. Výjimku tvoří případy, kdy změna způsobu zveřejnění nebo klasifikace vede k věrnějšímu obrazu skutečnosti. Změna je také přípustná v případě významné změny podnikových činností nebo je požadovaná nějakým standardem. <sup>116</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

<sup>113</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 11 odst. 1, § 33a odst. 1 písm. a.

<sup>114</sup> Volný překlad dle FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 8, QC 4.

<sup>115</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 4.

<sup>116</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *IAS 1- Presentation of Financial Statements*, čl. 45.



V obou systémech je v případě této zásady velmi významný rozdíl např. při změně účetních politik nebo opravě chyb. Dle české legislativy je připuštěno zachytit změny jen v běžném účetním období, ale IFRS je v tomhle ohledu mnohem důslednější a vyžaduje vykázat změny ve všech účetních obdobích, kterých se týkají včetně provedení opravy již zveřejněných účetních výkazů, je-li to nutné.

**Zásada zákazu kompenzace** nebo-li zásada zákazu vzájemného vyrovnávání. Tato zásada obecně zakazuje vzájemné vyrovnávání mezi jednotlivými položkami aktiv a pasiv a položkami nákladů a výnosů.

**Tab. č. 16** Zásada zákazu kompenzace

Česká účetní legislativa	IFRS
Český zákon požaduje: „...účtovat o aktivech a pasivech, jakož i o finančních prostředcích státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtů územních samosprávních celků, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zaúčtování. Porušením vzájemného zaúčtování nejsou případy upravené účetními metodami.“ <sup>117</sup>	Dle IFRS podnik vykazuje odděleně jak aktiva a závazky, tak výnosy a náklady. Kompenzace je povolena v účetních případech, kdy je podstatou transakcí. Za kompenzaci se nepovažuje snížení hodnoty majetku o opravné položky. <sup>118</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování

Uvedený a poměrně rozsáhlý výčet účetních zásad není seřazen v žádném závazném pořadí, jež by určovalo jejich důležitost. Všechny zásady vznikly tak, že byly v praxi postupně ověřeny a dobrovolně přijaty, aniž by je kdy nějaká právní norma svázala do pevných regulí. Zmíněny jsou ty zásady, které se pojí s ideovým základem harmonizovaného účetního výkaznictví.<sup>119</sup> Všechny zmíněné zásady by měly vést k tomu, aby byla splněna nejvyšší zásada, a to zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

**Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti** je stěžejní zásadou, která dominuje všem účetním předpokladům, principům a zásadám a podle níž se má řídit účetní profesionál při vedení účetnictví. Je obecně formulována v národní úpravě účetnictví

<sup>117</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 6.

<sup>118</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *IAS 1- Presentation of Financial Statements*, čl. 33.

<sup>119</sup> KOVANICOVÁ, D., *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*, s. 158.

většiny zemí včetně České republiky.<sup>120</sup> Tato zásada je uvedena v národních účetních standardech, 4. směrnici EU, a ve shodě s ní i v českém zákoně o účetnictví: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“<sup>121</sup> Zásada věrného zobrazení ztělesňuje požadavek, aby účetní výkazy poskytovaly věrný a poctivý obraz o všech vykazovaných položkách: o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, o nákladech, výnosech, zisku či ztrátě. Věrnost reprezentuje spíše objektivní složku účetního zobrazení, požadující, aby při vedení účetnictví nedocházelo ke zkreslování skutečnosti, zatímco poctivost reprezentuje složku subjektivní. Bez poctivosti účetního profesionála by totiž věrného obrazu skutečnosti nemohlo být dosaženo. Poctivostí se rozumí takové vlastnosti jakou jsou např. spolehlivost, svědomitost, nepředpojatost apod.<sup>122</sup> Zákon o účetnictví uvádí: „Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je při tom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.“<sup>123</sup>

Dle IFRS by účetní výkazy, které jsou součástí účetní závěrky, měly zobrazovat věrně finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Věrné zobrazení vyžaduje důvěryhodné vyjádření dopadů transakcí a dalších událostí v souladu s definicemi a kritérii pro vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů uvedených v Koncepčním rámci. Věrné zobrazení rovněž požaduje, aby účetní jednotka prezentovala účetní informace způsobem, který poskytuje významné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace. Věrného obrazu je docíleno jen tehdy, pokud jsou použity všechny standardy a interpretace IFRS včetně uveřejnění požadovaných dodatečných informací. V případě, že by nastaly naprosto výjimečné okolnosti, že soulad s IFRS by byl rozporuplný, může podnik zvolit odlišný způsob. V příloze pak musí zveřejnit název

---

<sup>120</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 346.

<sup>121</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 1.

<sup>122</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 346 - 348.

<sup>123</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 2.

standardu a důvod odklonu od daného pravidla včetně vyčíslení jeho dopadů na jednotlivé prvky účetních výkazů za každé účetní období.<sup>124</sup>

Pro podání věcného obrazu jsou však důležité i kvalitativní charakteristiky, které určují vlastnosti, jež účetní výkazy a položky v nich uvedené mají mít. Český zákon o účetnictví požaduje, aby účetnictví bylo vedeno:<sup>125</sup>

- správně, jestliže podnik vede účetnictví tak, že neodporuje zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel,
- úplně, tj. v případě, kdy podnik zaúčtoval v účetním období všechny účetní případy, za předcházející období sestavil účetní závěrku, vyhotovil a zveřejnil výroční zprávu a ke všem účetním záznamům má doklady, které může doložit,
- průkazně, tzn. všechny účetní záznamy jsou průkazné dle § 33a a podnik provedl inventarizaci,
- srozumitelně, tj. umožňuje spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a záznamů včetně vazby mezi účetním záznamem, který vznikl dílčími účetními záznamy,
- přehledně a způsobem zaručujícím trvalost, tzn., že podnik musí splnit povinnost úschovy a zpracování účetních dokumentů po celou dobu, kterou ukládá zákon.

Zákon klade také požadavky na informace obsažené v účetní závěrce, které musí být navíc:

- spolehlivé, tzn., že jsou úplné a včasné - informace je včasná, pokud je získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů vynaložených na její získání,
- srovnatelné, tj. za předpokladu, že nedochází ke změně účetních metod,
- významné jsou ty informace, jestliže jejich neuvedení nebo chybné uvedení může ovlivnit úsudek nebo rozhodování uživatelů.

IFRS vymezuje dvě základní kvalitativní charakteristiky, který jsou *relevance a věrnost zobrazení*.

---

<sup>124</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *IAS 1- Presentation of Financial Statements*, čl. 15 – 24.

<sup>125</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 8.

Pro uživatele jsou užitečné jen ty informace, které jsou z hlediska jejich informačních potřeb *relevantní*, to znamená, že ovlivňují jejich rozhodování. Informace jsou relevantní, jen když ovlivňují ekonomická rozhodnutí uživatelů tím, že jim umožňují hodnotit minulé a předvídat budoucí události. Relevance informací je ovlivněna jejich významností a informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která provádějí uživatelé na základě informací z účetní závěrky. Existují případy, kdy je informace sama o sobě pro uživatele důležitá, bez ohledu na její kvalitativní váhu. Pro posouzení významnosti informace je vždy nutné vycházet z konkrétní charakteristiky podniku. Kvantitativní hladina významnosti je dána zejména velikostí podniku a důležitost informace je třeba hodnotit v souvislosti s charakterem podnikatelských aktivit daného podniku.<sup>126</sup> Relevance informací může být ještě ovlivněna jejich podstatou např. samostatné vykazání nového produktu, segmentu, může mít dopad na ekonomická rozhodování uživatelů, přestože výnosy z daného segmentu dosud nejsou významné z hlediska jejich hodnoty.<sup>127</sup>

Informace splňují *věrnost zobrazení*, pokud neobsahují závažnou chybu či zkreslení a vyjadřují to, co vyjadřovat mají nebo-li musejí být neutrální, úplné (komplexní) a bezchybné. Informace v účetních výkazech musejí být neutrální, tj. nestranné. Informace, která není neutrální, ovlivňuje rozhodování nebo úsudek uživatele takovým způsobem, aby bylo dosaženo předem stanoveného výsledku. Úplnost informací je neméně důležitá, protože opomenutí informací by mohlo být důvodem toho, že informace budou matoucí nebo klamavé.<sup>128</sup>

Informace musí splňovat jak relevanci, tak věrné zobrazení. Tyto dvě základní kvalitativní charakteristiky jsou ještě upřesněny pomocí tzv. doplňujících charakteristik, kterými jsou *srovnatelnost, srozumitelnost, ověřitelnost a včasnost*.

*Srovnatelnost* v sobě zahrnuje jednak aspekt časový, kdy je možné srovnat účetní závěrku jednoho podniku za různá účetní období a jednak aspekt mezipodnikový, kdy je možné srovnat účetní závěrky mezi různými podniky.<sup>129</sup> *Srozumitelnost* informací znamená, že

---

<sup>126</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 18 - 19.

<sup>127</sup> ŠRÁMKOVÁ, A. a M. JANOUŠKOVÁ, *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS – Praktické aplikace*, s. 11.

<sup>128</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 20.

<sup>129</sup> KRAFTOVÁ, I., *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*, s. 24.

jsou snadno srozumitelné pro uživatele, kteří mají dostatečné znalosti účetnictví, podnikatelských a ekonomických aktivit. Obsahem účetní závěrky jsou informace o složitých záležitostech a vzhledem k jejich významu, nemohou být z účetní závěrky vyňaty z důvodu obtížné srozumitelnosti pro některé uživatele. Důležitou podmínkou spolehlivosti účetních informací je jejich *ověřitelnost*. Ověření informací se může provést přímo (např. porovnáním se skutečností) nebo nepřímo (např. kontrola vstupních dat určitého modelu či vzorce a přepočítání s užitím té samé metody, které bylo užito při původním výpočtu). Podstatou *včasnosti* je poskytnout informace uživatelům ve chvíli, kdy je potřebují.<sup>130</sup>

Z výše uvedených kvalitativních charakteristik vycházejí účetní jednotky při sestavování účetní závěrky. Sestavování účetní závěrky v souladu s IFRS je poměrně nákladným procesem, a proto se Koncepční rámec zabývá i otázkou rovnováhy užitek z vykazovaných informací a vynaložených nákladů na zjištění těchto informací. Všeobecně platí, že informační přínosy by měly být větší než náklady vynaložené na získání daných informací.<sup>131</sup>

## **Shrnutí**

Na základě srovnání vybraných účetních zásad mezi českou účetní legislativou a IFRS můžeme říci, že se oba systémy i přes drobné rozdíly shodují u: aktuálního principu, zásady předpokladu trvání podniku, zásady zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech, zásady oceňování v historických cenách a zásady zákazu kompenzace. A naproti tomu významné odlišnosti jsou u: zásady účetní jednotky, zásady měření pomocí peněžní jednotky, zásady přiřazování nákladů k výnosům, zásady opatrnosti, zásady konzistence, zásady objektivit účetních informací a zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

V IFRS jsou dány dvě základní charakteristiky (relevance a věrnost zobrazení), které jsou ještě upřesněny doplňujícími charakteristikami (srovnatelnost, srozumitelnost, ověřitelnost a včasnost). Koncepční rámec se nezabývá principem poctivého a věrného zobrazení. Přesto aplikace základních kvalitativních charakteristik a příslušných účetních standardů vede k sestavení účetní závěrky, která vyjadřuje to, co se obecně považuje za věrné

---

<sup>130</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 19 - 20.

<sup>131</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 21.

zobrazení informací. V České legislativě jsou kvalitativní charakteristiky zmíněny v zákoně o účetnictví na několika místech. Účetní závěrky se týká § 19 a stanovuje, že informace obsažené v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.

## 4.2 Základní prvky účetního výkaznictví

V České legislativě se s definicí základních prvků účetních výkazů nesetkáme, ale jednotlivé položky účetních výkazů jsou vymezeny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. a v Českých účetních standardech. Detailněji budou analyzovány tyto prvky rozvahy a výsledovky: majetek, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady.

IFRS naopak obsahují obecnou definici základních prvků účetních výkazů. Část řešící problematiku definic základních prvků účetní závěrky nebyla dosud aktualizována, a vychází tedy z původní verze Koncepčního rámce z roku 1989. V Koncepčním rámci jsou tyto prvky obsaženy následovně:<sup>132</sup>

- *Aktiva (Assets)* jsou vymezena jako zdroje řízené podnikem, jejichž existence je výsledkem minulých událostí, a které jsou nositeli budoucího ekonomického prospěchu. Za minulé události se považuje např. vlastní výroba, nákup, darování majetku, vklad apod. Na základě minulých událostí podnik majetek kontroluje a má právo s majetkem disponovat. Budoucí ekonomický prospěch závisí přímo nebo nepřímo na toku peněz do podniku, který se může projevit různým způsobem. Podnik může majetek použít např. k prodeji, směně za jiná aktiva, poskytování služeb, výrobě výrobků, vypořádání závazků nebo rozdělení mezi vlastníky.
- *Závazky (Liabilities)* jsou definovány jako současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a od jeho vypořádání se očekává, že způsobí odtok zdrojů jako budoucího snížení ekonomického prospěchu podniku. Závazky vznikají např. na základě smlouvy mezi obchodními partnery, požadavků právních předpisů či jako důsledek vztahu s finančními institucemi apod. Mohou

---

<sup>132</sup> IFRS FOUNDATION, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, čl. 47 - 81.

být vypořádány např. ve formě převodu majetku, peněžní úhrady nebo poskytnutím služby.

- *Vlastní kapitál (Equity)* představuje zbývajícím podíl aktiv podniku po odečtení všech jeho závazků. Výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Pokud dochází k přeceňování aktiv a závazků, mění se výše vlastního kapitálu. Z pohledu vlastníků představuje vlastní kapitál hodnotové vyjádření jejich práv.
- *Výnosy (Income)* zvyšují ekonomický prospěch během účetního období formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížením závazků, což vede ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků.<sup>133</sup> Výnosy se dále rozlišují na výnosy s běžných podnikatelských činností podniku (revenues), kam se řadí např. úroky, dividendy a tržby z prodeje zboží či služeb apod., a zisky (gains) např. z prodeje dlouhodobého majetku, zhodnocení majetku atd.
- *Náklady (Expenses)* jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu během účetního období formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížením závazků, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu odlišným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků. I v případě nákladů je nutné je rozčlenit na náklady z běžné podnikatelské činnosti (expenses) a ztráty (losses). Náklady z běžné podnikatelské činnosti jsou např. náklady na mzdy, prodané výrobky a služby či odpisy a ztráty představují snížení hodnoty ekonomického prospěchu např. v důsledku změny měnových kurzů, živelných pohrom, prodeje majetku, změny úrokových sazeb.

### 4.3 Způsoby oceňování v účetnictví

Oceňování v účetnictví podstatným způsobem ovlivňuje užitnou hodnotu informací. Použitý způsob oceňování majetku a závazků přímo ovlivňuje výši vykazovaných aktiv a pasiv, nákladů a výnosů jako složek vykazovaného výsledku hospodaření. Pro ocenění aktiv a závazků existuje obecně několik oceňovacích základů, které jsou níže uvedeny spolu s charakteristikou. Dle IFRS jsou definovány tyto výchozí oceňovací základny:<sup>134</sup>

---

<sup>133</sup> ŠRÁMKOVÁ, A. a M. JANOUŠKOVÁ, *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS – Praktické aplikace*, s. 12.

<sup>134</sup> KOVANICOVÁ, D. aj., *Finanční účetnictví - světový koncept*, s. 98 - 112.

*Historické náklady (historical cost)* patří mezi oceňovací základny, které jsou v současné době nejpožívanější pro oceňování aktiv a závazků ve finančním účetnictví. Aktiva podniku se oceňují v peněžní částce, která byla vynaložena v době jejich pořízení. Historické náklady nabývají u aktiv dvojí podoby:

- *Náklady pořízení (costs of purchase)* představují peněžní částku potřebnou pro získání majetku nákupem, jeho dopravení na místo určení a uvedení do podmínek k jeho užívání.
- *Výrobní náklady (production cost)* jsou náklady na aktiva, které si podnik sám vyrobí a zpravidla se skládají z přímého materiálu, přímých mezd, výrobní režie a popř. ostatních přímých nákladů.

Závazky se vykazují v částce přijatého prospěchu získaného výměnou za povinnost závazek uhradit. V jiných případech se evidují v částce peněz, která bude za normálních okolností zaplacená při uspokojení závazku.

*Běžná cena (current cost)* nazývána také jako reprodukční cena představuje částku peněz, kterou by bylo nutno vynaložit v případě, že by stejná či obdobná položka aktiv byla pořízena v současnosti. Závazky se oceňují v částce peněz, která by v současnosti byla požadována jako úhrada závazku.

*Současná hodnota (present value)* je oceňovacím přístupem, při němž jsou aktiva oceněna v diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání. Tato oceňovací základna je nejvhodnější pro oceňování např. dlouhodobých pohledávek, dlouhodobých dluhových cenných papírů, dlouhodobých závazků (které se v budoucnu vypořádají v penězích), protože u těchto položek rozvahy je vliv časové hodnoty peněz významný. Pro zjištění této hodnoty je nezbytné znát výši čistých peněžních toků spojených s používáním určitého aktiva, časové určení očekávaných peněžních toků, dobu použitelnosti aktiva a vhodnou úrokovou míru. Závazky jsou vedeny v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které budou dle očekávání požadovány za normálních podmínek k úhradě dluhů.

*Fair value („reálná hodnota“)* představuje částku, za kterou by aktivum mohlo být nakoupeno či směněno nebo za niž by mohl být závazek vyrovnán za obvyklých podmínek



při běžné transakci mezi znalými partnery, kteří jsou ochotni danou transakci provést. Požadavkem na fair value navíc je, že toto ocenění nemá vycházet z podmínek účetní jednotky, ale z podmínek aktivního trhu. Ceny homogenních položek, se kterými se obchoduje na aktivním trhu, jsou veřejně známé.

V České legislativě jsou požadavky týkající se oceňování zahrnuty v zákoně o účetnictví a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.<sup>135</sup> Česká legislativa rozlišuje prvotní a následné ocenění. Za prvotní ocenění se považuje oceňování majetku a závazků ke dni uskutečnění účetního případu a následné ocenění je ocenění k okamžiku sestavení účetní závěrky. Pro prvotní ocenění lze použít následující oceňovací základny:<sup>136</sup>

- *Pořizovací cena* se používá při ocenění aktiva peněžní částkou, kterou bylo nutno vynaložit při nákupu aktiva. Pořizovací cenou se oceňuje nakoupený dlouhodobý hmotný, nehmotný majetek, zásoby, podíly, cenné papíry a deriváty či pohledávky.
- *Reprodukční pořizovací cena* vyjadřuje částku peněz, kterou by bylo nutno uhradit za určité aktivum, kdyby se tentýž majetek pořizoval v současnosti. Používá se např. v případě bezúplatného nabytí majetku.
- *Vlastní náklady* jsou souhrnem přímých nákladů vynaložených na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami. Vlastní náklady se používají při ocenění dlouhodobého hmotného, nehmotného majetku, zásob vytvořených vlastní činností a také příchovek zvířat.
- *Jmenovitá hodnota* je peněžní hodnota přiřazená určité složce majetku jako jsou peněžní prostředky a ceniny, pohledávky a závazky. Může se lišit od skutečné tržní hodnoty daného majetku. Typické je to u akcií, jejichž nominální hodnota bývá určena v době emise podle vzorce, ale skutečná hodnota se neustále mění v závislosti na poptávce po dané akci.

---

<sup>135</sup> Základní požadavky jsou obsaženy v § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Detailněji jsou oceňovací základny uvedeny v § 47 – 54 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

<sup>136</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 1, odst. 5.

- *Vážený aritmetický průměr* nebo technika *FIFO* se uplatňuje při oceňování stejného druhu zásob a cenných papírů. Technika FIFO (first in, first out – první dovnitř, první ven) znamená účtování ceny materiálu podle data zakoupení v ceně odpovídající době zakoupení. Materiál je spotřebováván podle doby zakoupení, tj. materiál, který byl zakoupen dříve, odchází do spotřeby přednostně.
- Ve výši 1 Kč se oceňují kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena.<sup>137</sup>
- *Pevná cena* lze použít v případě oceňování zásob, kdy je možné odděleně sledovat oceňovací odchylky, které vznikají jako rozdíl mezi pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou. Pevnou cenu si stanoví sám podnik a platí po určitou dobu.

Český zákon o účetnictví obsahuje i oceňovací základnou nazvanou jako *reálná hodnota*. Reálná hodnota je tržní hodnota, ve které se oceňuje majetek a závazky k okamžiku sestavení účetní závěrky. Jedná se o vyhlášenou hodnotu na tuzemské nebo zahraniční burze či jiném regulovaném trhu. Pokud tržní hodnotu nelze stanovit, nastupuje ocenění stanovené kvalifikovaným odhadem nebo soudním znalcem, případně provedené dle zvláštních předpisů.<sup>138</sup> Reálnou hodnotou se oceňují např. cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou, technické rezervy pojišťoven, deriváty apod.

#### **4.4 Obsahové vymezení rozvahy, výsledovky a přílohy k účetním výkazům**

V rámci této podkapitoly je pozornost věnována zejména k jejich formátu a struktuře jednotlivých účetních výkazů. Vzhledem k poměrně rozsáhlé problematice účetních výkazů budou v následujících kapitolách porovnány tři vybrané výkazy sestavené dle české legislativy a IFRS, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetním výkazům.

<sup>137</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 1 k).

<sup>138</sup> LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*, s. 89.

#### 4.4.1 Rozvaha

Rozvaha představuje uspořádaný přehled majetku účetní jednotky, a to z hlediska jeho struktury a zdrojů krytí. Rozvahu je možné schématicky rozdělit do dvou částí. Levá strana se nazývá stranou aktiv rozvahy (rozčlenění majetku podle jeho struktury) a druhá část představuje strana pasiv rozvahy (rozčlenění dle zdrojů krytí). Souběžná klasifikace majetku a jeho zdrojů krytí představuje základ klasického účetního systému, který bývá označován jako bilanční princip: Aktiva (majetek) = Pasiva (zdroje krytí). Z rozvahy je taktéž možné zjistit výsledek hospodaření daného podniku, a to porovnáním strany aktiv a strany pasiv v rozvaze. Podnik dosahuje zisku v případě, kdy součet aktiv je větší než součet pasiv, v opačném případě podnik vykazuje ztrátu.

Dle Kovanicové<sup>139</sup> se všeobecně požaduje, aby rozvaha podávala informace o:

- funkční skladbě aktiv, tj. odlišení stálých aktiv od oběžných,
- likviditě podniku, která vypovídá o schopnosti podniku hradit své závazky v době jejich splatnosti,
- finanční struktuře, tzn. o velikosti vlastních a cizích zdrojů,
- struktuře vlastního kapitálu, které spočívá v jeho rozdělení na interní zdroje (např. fondy tvořené ze zisku, výsledek hospodaření minulých let, výsledek hospodaření běžného účetního období) a externí zdroje (např. základní kapitál, emisní ážio, ostatní kapitálové fondy).

Konkrétní formát rozvahy se v jednotlivých zemích světa liší, a to v závislosti na konkrétním účetním systému uplatňovaném v dané zemi. Tento účetní výkaz může být sestavován v horizontální i vertikální podobě a taktéž se odlišuje řazení jednotlivých položek aktiv a pasiv.

Z Českých účetních předpisů řeší uspořádání a obsahové vymezení položek rozvahy vyhláška č. 500/2002 Sb. Aktiva jsou v rozvaze seřazena od nejméně likvidních k nejlíkvinnějším a pasiva v pořadí vlastní kapitál, dlouhodobé a krátkodobé závazky. Zjednodušeně lze uspořádání a obsahové vymezení rozvahy dle české legislativy uvést v tabulce č. 17.

---

<sup>139</sup> KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, s. 360.

**Tab. č. 17** *Rozvaha – základní obecný výkaz a obsahové vymezení jeho položek dle české legislativy*

AKTIVA	PASIVA
<b>A. Pohledávky za upsaný základní kapitál</b>	<b>A. Vlastní kapitál</b>
<b>B. Dlouhodobý majetek</b>	I. Základní kapitál
I. Dlouhodobý hmotný majetek	II. Kapitálové fondy
II. Dlouhodobý nehmotný majetek	III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
III. Dlouhodobý finanční majetek	IV. Výsledek hospodaření minulých let
<b>C. Oběžná aktiva</b>	V. Výsledek hospodaření běžného účetního období
I. Zásoby	<b>B. Cizí zdroje</b>
II. Dlouhodobé pohledávky	I. Rezervy
III. Krátkodobé pohledávky	II. Dlouhodobé závazky
IV. Krátkodobý finanční majetek	III. Krátkodobé závazky
<b>D. Časové rozlišení</b>	IV. Bankovní úvěry a výpomoci
	<b>C. Časové rozlišení</b>
<b>Aktiva celkem</b>	<b>Pasiva celkem</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Přílohy č. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

V rámci IFRS je minimální rozsah informací v rozvaze vymezen prostřednictvím IAS 1. Určený rozsah podnik rozšíří v závislosti na typu své činnosti o podrobnější, doplňkové informace, které uvede buď přímo v rozvaze nebo v příloze. Standard nepředepisuje žádný závazný formát ani pořadí položek. IAS 1 dává podniku možnost, aby se sám rozhodl, zda je pro něj užitečné rozlišovat v rozvaze položky aktiv a pasiv (IFRS používají pojmenování závazky a vlastní kapitál) na dlouhodobé a krátkodobé. Neprovádí-li podnik toto rozčlenění, požaduje se, aby aktiva a závazky vykázal podle jejich likvidnosti. I když IFRS neurčují, v jaké podobě má být rozvaha sestavena, lze z jejich požadavků odvodit formát uvedený v tabulce č. 18.

**Tab. č. 18** *Ilustrativní rozvaha dle minimálních požadavků IFRS*

<b>AKTIVA</b>	<b>ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL</b>
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Rezervy
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Finanční aktiva (nezahrnutá do vyjmenovaných položek)	Finanční závazky (nezahrnutá do vyjmenovaných položek)
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a jiné závazky
Aktiva držená k prodeji dle IFRS 5	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji dle IFRS 5
Zásoby	
Peníze a peněžní ekvivalenty	
Obchodní a jiné pohledávky	

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS FOUNDATION, IAS 1 – Presentation of Financial Statements.

Podnik při sestavování rozvahy musí zároveň respektovat, že je-li položka významná a její neuvedení v rozvaze by mohlo negativně ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky, je účetní jednotka povinna tuto položku zveřejnit buď přímo v rozvaze, nebo v komentáři k účetním výkazům.

#### **4.4.2 Výkaz zisku a ztráty**

Tento výkaz zobrazuje náklady a výnosy podniku v požadované struktuře a je sestavován za účelem zjištění hospodářského výsledku podniku. Volba formátu výkazu závisí na způsobu uplatňované národní či mezinárodní regulace účetnictví.

Česká republika převzala dva vertikální formáty tohoto výkazu (A a C), které jsou definované ve 4. směrnici EU. Výkaz je možné sestavit s druhovým i účelovým členěním provozních nákladů. Tradiční druhové členění nákladů, je od roku 2004 doplněno možností sestavovat výkaz zisku a ztráty i dle účelového členění nákladů. V případě druhového členění nákladů je tento výkaz vytvořen tak, že se zvlášť zjišťuje výsledek hospodaření z provozní, finanční a mimořádné činnosti. Jde v podstatě o vzájemné porovnání jednotlivých položek výnosů a nákladů v závislosti na jejich druhu. Naopak v případě účelového členění nákladů jsou jednotlivé položky výkazu sestaveny tak, že je možné

odděleně sledovat, jaké náklady souvisejí s hlavní výdělečnou činností podniku a jaké náklady jsou spotřebovány v rámci ostatních činností, kterými je především odbyt a administrativa související s chodem podniku jako celku. Na obrázku č. 4 je zachycen obecný vertikální formát výkazu zisku a ztráty. Podrobnější členění obou způsobů sestavení výkazu zisku a ztráty je uvedeno v přílohách Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Provozní výnosy členěné dle druhů nebo účelu
- Provozní náklady členěné dle druhů nebo účelu
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>
Finanční výnosy
- Finanční náklady
<b>Finanční výsledek hospodaření</b>
- Daň z příjmů za běžnou činnost
<b>Výsledek za běžnou činnost</b>
Mimořádné výnosy
- Mimořádné náklady
- Daň z příjmů z mimořádné činnosti
<b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>

**Obr. č. 4** Znáznornění vertikálního formátu výkazu zisku a ztráty dle českých předpisů  
Zdroj: Vlastní zpracování dle Přílohy č. 2 a 3 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Dle IFRS pojetí zobrazení výsledku hospodaření za dané účetní období není shodné. Je požadováno vykázání položky úplného výsledku hospodaření dosaženého účetní jednotkou za uplynulé účetní období, a to v rámci samostatného výkazu o úplném výsledku hospodaření. V úplném výsledku hospodaření jsou zahrnuty změny vlastního kapitálu, které pocházejí z transakcí uskutečněných v průběhu účetního období a ovlivnily vlastní kapitál, s výjimkou transakcí s vlastníky. Úplný výsledek hospodaření zahrnuje náklady a výnosy, které ovlivňují v určitém účetním období výši zisku či ztráty podniku, dále zahrnuje také ostatní změny vlastního kapitálu, ale i veškeré přínosy či újmy ke kterým v průběhu uplynulého účetního období došlo, bez ohledu na to, zda jsou vykázány jako výnosy či náklady ovlivňující výsledek hospodaření. Podnik může prezentovat informace o úplném výsledku hospodaření buď v rámci jednoho účetního výkazu o úplném výsledku

hospodaření nebo v rámci dvou výkazů, a to výsledovky<sup>140</sup> a výkazu o úplném výsledku hospodaření.

V tabulce č. 19 je uvedena minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, které jsou stanoveny v rámci IAS 1.

**Tab. č. 19** Základní struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření dle IFRS

Výnosy dle IAS 18	Transakce ovlivňující výsledek hospodaření (možno vykázat samostatně ve výsledovce jako v samostatném výkazu)
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Daňové náklady	
Zisk/ztráta z ukončovaných činností po zdanění	
Zisk/ztráta z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
<b>Zisk nebo ztráta</b>	Ostatní výsledky hospodaření
Jednotlivé složky "ostatního výsledku hospodaření"	
• položky, které mohou být v budoucnu reklasifikovány do výsledku hospodaření	
• položky, které se v budoucnu nestanou součástí výsledku hospodaření	
Podíly na "ostatních výsledcích hospodaření" přidružených podniků a společných zachycených při použití ekvivalenční metody	Alokace zisku/ztráty vlastníkům
<b>Úplný výsledek hospodaření</b>	
Zisky/ztráty:	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům
• připadající na menšinový podíl	
• připadající vlastníkům mateřské společnosti	
Úplný výsledek hospodaření	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům
• připadající na menšinový podíl	
• připadající vlastníkům mateřské společnosti	

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 279.

## Shrnutí

Výkaz zisku a ztráty v české republice slouží především jako nástroj ke zjištění základu pro výpočet daňové povinnosti tj. pro výpočet daně z příjmů. Legislativní úprava českého účetnictví nevyžaduje, na rozdíl od IFRS, vykázání úplného výsledku hospodaření. České účetní předpisy vyžadují na rozdíl od IFRS mnohem podrobnější strukturu výkazu zisku

<sup>140</sup> Zde je jen pro odlišení od českého výkazu uveden termín výsledovka, který nepředstavuje oficiální název účetního výkazu dle IFRS a ani nemá shodný formát jako výkaz zisku a ztráty dle českých účetních předpisů.

a ztráty. IFRS dávají podnikům poměrnou volnost při volbě jaké položky budou vykazovat přímo ve výsledovce a které uvedou v komentáři k účetním výkazům. Podnik musí sám uvážit významnost jednotlivých skupin nákladů a výnosů z hlediska předmětu své činnosti a potřebu jejich samostatného vykazování ve výsledovce.

Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy je tradičně členěn na oddíly a jedním z nich je mimořádný výsledek hospodaření. Zatímco podle českých účetních předpisů je umožněno odděleně vykazovat položky nákladů a výnosů, které jsou pro podnik mimořádné, tak dle IFRS toto možné není. IAS 1 od roku 2004 upouští od odděleného sledování mimořádného výsledku hospodaření a toto rozhodnutí souvisí se vznikem standardu IFRS 5<sup>141</sup>, který tuto problematiku zpracoval komplexně.

#### **4.4.3 Příloha k účetním výkazům**

Smyslem přílohy je objasnit každou skutečnost, která by mohla mít vliv na úsudek všech oprávněných uživatelů účetních informací o stavu vlastního kapitálu, likviditě, výnosnosti, finanční stabilitě apod. Jejím cílem je podat takový rozsah vysvětlujících informací, aby bylo možno hlouběji proniknout do obsahu vykazovaných položek.

Dle české legislativy by příloha měla obsahovat informace o příslušném podniku, o použitých účetních metodách, o aplikaci obecných účetních zásadách a způsobech oceňování, dále musí obsahovat doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty.<sup>142</sup> Nemá závazně stanovenou formu, může být vyhotovena popisně nebo formou tabulek, vždy však musí být zajištěna přehlednost a srozumitelnost předkládaných údajů. Podniky podléhající auditu a státní podniky povinně vyhotovují další dva účetní výkazy či přehledy, které jsou součástí přílohy a jedná se o: přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Dle IFRS jsou základní požadavky na obsah přílohy formulovány v rámci IAS 1. Požadavky na zveřejňované informace dále upřesňují ostatní standardy a jejich

---

<sup>141</sup> Standard IFRS 5 se nazývá Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.

<sup>142</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39.



interpretace. Obvykle jsou informace v příloze předkládány uživateli v následujícím pořadí:<sup>143</sup>

- prohlášení o shodě předkládaných účetních výkazů se všemi aplikovatelnými standardy a interpretacemi sady IFRS,
- informace o použitých oceňovacích základnách a ostatních účetních pravidlech použitých při zobrazení a vykázání transakcí v účetních výkazech,
- doplňující informace o vykazovaných položkách obsažených v účetních výkazech v pořadí, v jakém jsou tyto výkazy a jejich jednotlivé položky předkládány,
- další zveřejňované položky zahrnující podmíněné závazky, nevykázané smluvní závazky a ostatní nefinanční informace jako např. způsob řízení finančních rizik podniku.

---

<sup>143</sup> KOVANICOVÁ, D., *Jak porozumět, světovým, evropským, českým účetním výkazům*, s. 195.

## **5 Komparace vlivu vybraných hospodářských operací konkrétního podniku na rozvahu a výsledovku sestavené dle české legislativy a IFRS**

V rámci této kapitoly bude provedena analytická komparace vlivu několika vybraných transakcí na rozvahu a výkaz zisku a ztráty v případě českých účetních předpisů a výsledovky v případě IFRS. Na konkrétních příkladech z praxe bude demonstrován vliv odlišných požadavků české účetní legislativy a IFRS na účetní výkaznictví. Komparace odlišných požadavků těchto dvou účetních systémů bude provedena prostřednictvím zachycení následujících pěti oblastí:

- zřizovacích výdajů,
- zvýšení hodnoty haly na skladování materiálu,
- komponentního odpisování nákladního automobilu,
- znehodnocení zásob materiálu,
- prodeje výrobků na obchodní úvěr.

U jednotlivých transakcí bude znázorněn jen vliv odlišných požadavků obou účetních systémů na rozvahu, výsledovku či výkaz zisku a ztráty. Z důvodu rozsáhlosti a složitosti aplikace problematiky na praktické příklady konkrétního podniku byly přijaty určité zjednodušující předpoklady. Při zachycení konkrétních transakcí v účetních výkazech se neuvažuje daňový dopad. Výpočet odpisů je prováděn lineární metodou a počátek odpisování majetku je v měsíci, kdy byl poprvé použit. Data splatnosti a vystavení faktur jsou pro přehlednost výpočtů stanovena k začátku či konci měsíce.

### **5.1 Charakteristika podniku OBALY v. o. s.**

Dílčí transakce budou znázorněny na finančních výstupech veřejné obchodní společnosti, jejíž předmět činnosti je výroba a prodej vysoce kvalitního a plně recyklovatelného obalového materiálu. Sortiment podniku tvoří např. smrštěné a nesmrštěné fólie, sáčky, pytle, přířezy, plachty, perforované fólie, paletizační pytle atp. Fólie lze upravovat, potisknout a obarvit podle požadavků zákazníka. Na základě dohody s jednatelem podniku nebude v práci zveřejněno její skutečné obchodní jméno a údaje, které by jednoznačně

vedly k identifikaci podniku. V následujícím textu bude podnik označován pod názvem OBALY v. o. s. Podnik byl založen dne 20. 6. 2002 a byl zapsán do Obchodního rejstříku u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Obchodním vedením společnosti je pověřen jeden ze dvou společníků OBALY v. o. s. Podnik stanovil hranici pro vykazování dlouhodobého majetku ve výši 45 000 Kč. Jak už napovídá právní forma podniku, nemá dle zákona o účetnictví povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS, a proto budou příklady dle české legislativy převedeny do podoby podle požadavků, které ukládá účetní systém IFRS.

## **5.2 Zřizovací výdaje podniku OBALY v. o. s.**

### **Pojetí zřizovacích výdajů dle české legislativy**

Česká legislativa definuje zřizovací výdaje jako souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku. Do výdajů spojených se založením podniku se zejména zahrnují soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování, poradenské služby a nájemné. Za zřizovací výdaje se zejména nepovažují výdaje na reprezentaci, na pořízení dlouhodobého majetku a zásob nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva.<sup>144</sup> Zřizovací výdaje je možno odepisovat nejvýše po dobu pěti let, za podmínky, že jejich souhrnná výše přesáhne limit stanovený podnikem a považují se za dlouhodobý nehmotný majetek. V případě, že souhrnná částka je nižší než stanovený limit, zřizovací výdaje jsou započítány do nákladů běžného období.

### **Pojetí zřizovacích výdajů dle IFRS**

Dle IFRS může být položka vykázána jako aktivum jen v případě, splňuje-li definici aktiva obsaženou v koncepčním rámci (viz. kapitola 4.2). Další požadavek nezbytný pro uznání nehmotného aktiva je pojmenovaný jako identifikovatelnost (identifiability)<sup>145</sup> a je zahrnuté v IAS 38. Nehmotné aktivum je identifikovatelné jestliže, je možné ho oddělit od podniku a lze ho např. prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci, a jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákonných požadavků. Protože zřizovací výdaje nesplňují definici aktiva z koncepčního rámce ani požadavky v IAS 38,

---

<sup>144</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 3 písm. a).

<sup>145</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *IAS 38 – Intangible Assets*, čl. 11

nelze je považovat za nehmotné aktivum. Proto musí být vykázána jako položka zvyšující náklady běžného účetního období. V rozvaze se tato položka následně projeví jako snížení výsledku hospodaření.

### Příklad č. 1

Veřejná obchodní společnost byla založena 20. června 2002. Během roku 2002 společnost vynaložila na pokrytí výdajů souvisejících se založením podniku celkem částku ve výši 144 280 Kč, která byla uhrazena převodem z bankovního účtu. V souladu s českou legislativou se společníci dohodli tyto výdaje lineárně odepisovat po dobu 4 let. Roční lineární odpis tohoto nehmotného majetku činil 36 070 Kč. Zachycení této transakce dle české legislativy zachycuje tabulka č. 20.

**Tab. č. 20** Zachycení zřizovacích výdajů v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy

Rozvaha k 31. 12. 2003				
Položka	Aktiva			Pasiva
	Brutto	Korekce	Netto	
Zřizovací výdaje (011)	144 280	36 070	108 210	
Bankovní účet (221)			-144 280	
Provozní VH				-36 070
<b>Celkem</b>			<b>-36 070</b>	<b>-36 070</b>

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2003	
Položka	Hodnota
Odpis (551)	-36 070
<b>Provozní VH</b>	<b>-36 070</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 21 je tato transakce zachycena z pohledu IFRS.

**Tab. č. 21** Zachycení zřizovacích výdajů v rozvaze a výsledovce dle IFRS

Rozvaha k 31. 12. 2003				
Položka	Aktiva			Pasiva
	Brutto	Korekce	Netto	
Bankovní účet			-144 280	
Provozní VH				-144 280
<b>Celkem</b>			<b>-144 280</b>	<b>-144 280</b>

Výsledovka k 31.12.2003	
Položka	Hodnota
Bankovní účet	-144 280
<b>Provozní VH</b>	<b>-144 280</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

## Shrnutí

Uznáním zřizovacích výdajů jako dlouhodobého nehmotného majetku dojde při respektování požadavků české legislativy k nadhodnocení aktiv a výsledku hospodaření o 108 210 Kč oproti řešení požadovaného v rámci IFRS.

## 5.3 Komponentní odpisování nákladního automobilu

### Dlouhodobý majetek a způsob jeho odpisování dle české legislativy

Stroje a zařízení je možné dle české legislativy zařadit jako hmotná aktiva, pokud je jejich doba použitelnosti delší než jeden rok a jejich hodnota převýší limit stanovený podnikem.<sup>146</sup> V případě, že limit nesplní, budou zahrnuty do položky zásob. Dlouhodobý hmotný majetek je podnikem zpravidla odepisován. V penězích vyjádřené opotřebení dlouhodobého hmotného majetku snižuje ocenění určitého majetku a zároveň vstupuje do nákladů účetního období ve formě odpisů.

Od roku 2009 dle § 56a Vyhlášky č. 500/2002 Sb. mohou podniky vybraný majetek odpisovat na základě komponentní metody odpisování. Účetní jednotka při použití této metody určí komponenty s významným oceněním a dobou použitelnosti odlišnou od zbylé majetkové složky a tyto komponenty odepisuje zvlášť po dobu jejich skutečné doby životnosti.<sup>147</sup> Tato nová metoda není podniky zatím příliš používána. Podniky spíše volí tradiční lineární způsob odpisování dlouhodobého majetku a majetek odpisují jako jeden celek. Podniky mohou tvořit rezervy na opravu hmotného majetku a její výše se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Zákonné rezervy jsou tvořeny dle požadavků zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.<sup>148</sup> V české legislativě je obsaženo: „Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel a je

<sup>146</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26 odst. 2 písm. a).

<sup>147</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56a.

<sup>148</sup> NÝVLTOVÁ, R. a P. MARINIČ, *Finanční řízení podniku*, s. 86.

*pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou.*<sup>149</sup>

### **Dlouhodobý majetek a způsob jeho odpisování dle IFRS**

Dle IFRS může být zařízení zařazeno jako aktivum, pokud splní definici obsaženou v koncepčním rámci. Další požadavky jsou kladené standardem IAS 16, které se týkají např. prvotního či následného ocenění dlouhodobého majetku. Odložená platba za nakoupený nákladní automobil musí být při prvotním ocenění oceněna metodou amortizované hodnoty.<sup>150</sup> Metoda amortizované hodnoty spočívá v tom, že prostřednictvím implicitní úrokové míry je původní dlužná částka diskontovaná na její současnou hodnotu.<sup>151</sup> Podle standardu IAS 16 je použití komponentního odpisování u dlouhodobého hmotného majetku povinné, pokud mají jednotlivé významné části aktiva (komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti. Tyto komponenty se pak odepisují odděleně. Rozdílný přístup má IFRS také k náhradním dílům. Významné náhradní díly dle IFRS jsou součástí dlouhodobého majetku v případě, že je podnik bude užívat po dobu delší než jeden rok. Náhradní díly se odepisují po celou dobu, než dojde k jejich výměně. Ostatní náhradní díly jsou součástí zásob.<sup>152</sup> Podnik, který odepisuje majetek komponentním způsobem odpisování, nemůže vytvářet rezervy na opravu daného majetku. Součástí pořizovací ceny majetku jsou povinně všechny náklady spojené s jeho uvedením do provozu, a to včetně nákladů souvisejících s vyřazením majetku po skončení jeho životnosti.

### **Příklad č. 2**

Společnost koupila ke dni 1. ledna 2012 starší nákladní automobil MAN v hodnotě 2 463 000 Kč pro dopravu velkých rolí fólií. Závazek spojený s nákupem aktiva je splatný 31. 12. 2013. Podle zákona o daních z příjmů zařadila majetek do odpisové skupiny č. 2 a bude ho odepisovat 5 let.

---

<sup>149</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 57 odst. 1.

<sup>150</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *IAS 39 – Financial instruments: Recognition and Measurement*, čl. 9.

<sup>151</sup> DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 35.

<sup>152</sup> KNÁPKOVÁ, A. a kol., *Finanční analýza – Komplexní průvodce s příklady*, s. 201.

### Výpočet dle české legislativy

Podle české legislativy byl nákladní automobil značky MAN zahrnut do účetnictví v nominální hodnotě závazku a byl odpisován jako jeden celek lineárně po dobu 5 let. Z tab. č. 22 vidíme, že roční lineární dopis činí 492 600 Kč. Dále bude na výměnu pneumatik (komponenty) po dobu dvou let vytvářena rezerva ve výši 20 000 Kč ročně.

**Tab. č. 22** *Roční lineární odpis*

	Pořizovací náklady	Doba použitelnosti	Roční lineární odpis
Nákladní automobil	2 463 000	5 let	492 600

Zdroj: Vlastní zpracování

Zachycení této transakce v rozvaze a výkazu zisku a ztráty zobrazuje tabulka č. 23.

**Tab. č. 23** *Vykázání odpisů nákladního automobilu v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy*

Rozvaha k 31. 12. 2012				
Položka	Aktiva			Pasiva
	Brutto	Korekce	Netto	
Výrobní zařízení (022)	2 463 000	-492 600	1 970 400	
Rezerva na opravu (459)				20 000
Dlouhodobý závazek = úvěr (461)				2 463 000
Změna závazků a vlastního kapitálu				-512 600
Celkem			1 970 400	1 970 400

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2012	
Položka	Hodnota
Provozní VH	-492 600
Rezerva na opravu (559)	-20 000
Změna závazků a vlastního kapitálu	-512 600

Zdroj: Vlastní zpracování

### Výpočet dle IFRS

Pneumatiky nákladního automobilu se opotřebovávají nerovnoměrně, např. vnější zadní jsou vystaveny mnohem větší zátěži než pneumatiky na předních nápravách, tzn. 6 kusů pneumatik v celkové hodnotě 61 575 Kč je nutné měnit každé 2 roky. Proto se podnik

rozhodl, že nákladní automobil MAN bude odepisovat metodou komponentního odpisování. Komponentu v tomto případě bude tvořit 6 pneumatik nákladního vozu. Nákladní automobil v hodnotě 2 463 000 Kč se skládá z hlavní části za 2 401 425 Kč a komponenty v hodnotě 61 575 Kč. Podle požadavků IFRS bude aktivum oceněno v diskontované hodnotě dlouhodobého závazku, která činí 2 354 067 Kč. V závislosti na poměru nediskontovaných hodnot jednotlivých částí nákladního automobilu bude rozdělena i jeho diskontovaná hodnota. Základní část auta bude oceněna v částce 2 196 378 Kč a komponenta v hodnotě 56 317 Kč. Pro výpočet je použita implicitní úroková míra ve výši 4,5 % p. a., která je stanovena na základě výše úrokové sazby z úvěrů poskytovaných bankou, u které má podnik zřízený bankovní účet. V tab. č. 24 je pro přehlednost uvedeno rozložení aktiva (nákladního automobilu) pro potřebu odpisování na základní část a komponentu.

**Tab. č. 24** *Základní část a komponenta nákladního automobilu MAN*

	Ocenění aktiva	Doba použitelnosti
Základní část v nominální hodnotě	2 401 425	5 let
Komponenta v nominální hodnotě	61 575	2 roky
Základní část v diskontované hodnotě	2 196 378	5 let
Komponenta v diskontované hodnotě	56 317	2 roky

Zdroj: Vlastní zpracování

Zachycení odpisů v rozvaze a výsledovce dle IFRS zobrazuje tabulka č. 25.



**Tab. č. 25** Vykázání odpisů nákladního automobilu v rozvaze a výsledovce dle IFRS

Rozvaha k 31. 12. 2012				
Položka	Aktiva			Pasiva
	Brutto	Korekce	Netto	
Nákladní automobil	2 196 378	-439 276	1 757 102	2 354 067
Komponenta	56 317	-28 159	28 159	
Dlouhodobý závazek				
Změna závazků a vlastního kapitálu				-568 806
Celkem			1 785 261	1 785 261

Výsledovka k 31.12.2012	
Položka	Hodnota
Provozní VH	-467 434
Úrokový náklad	-101 371
Změna závazků a vlastního kapitálu	-568 806

Zdroj: Vlastní zpracování

### Shrnutí

Tradiční řešení používané v rámci české legislativy způsobí nadhodnocení aktiv a pasiv o 185 139 Kč oproti rozvaze sestavené dle IFRS. Provozní výsledek hospodaření je nižší o 25 166 Kč a v pasivech se objevuje položka rezervy na opravu dlouhodobého majetku ve výši 20 000 Kč. Naproti tomu rozvaha sestavená dle požadavků IFRS obsahuje navíc položku nákladového úroku ve výši 101 371 Kč a dlouhodobý závazek je v důsledku aplikace metody amortizované hodnoty podhodnocen oproti řešení dle české legislativy o 108 933 Kč.

## 5.4 Zvýšení hodnoty haly na skladování materiálu

### Oceňování majetku dle české legislativy

Na konci každého účetního období musí být prozkoumáno, zda nedošlo ke změně hodnoty aktiv. Tato povinnost vyplývá ze zásady opatrnosti a zásady objektivit. Při oceňování dlouhodobého hmotného majetku se používá model ocenění historickými náklady (viz. Kap. 4.3). V případě, kdy podnik shledá na konci účetního období snížení hodnoty dlouhodobého majetku, tak by také mělo dojít ke snížení původního ocenění majetku

zachyceného v účetnictví. Snížení hodnoty majetku může být jak pravidelné, tak i nepravidelné. Pravidelné snížení hodnoty aktiv je ve formě odpisu části hodnoty majetku, je-li snížení hodnoty považováno za trvalé. Nepravidelné snížení hodnoty může být provedeno tzv. opravnými položkami.

Opravné položky k dlouhodobému majetku se tvoří v případech zjištění, že hodnota majetku je významně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví včetně opravek, a významné snížení hodnoty majetku není trvalého charakteru.<sup>153</sup>

Naopak zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku lze pouze zachycením technického zhodnocení daného aktiva. Jiným způsobem není možné zvyšovat původní ocenění majetku.

### **Oceňování majetku dle IFRS**

Dle IFRS pro následné ocenění dlouhodobého hmotného majetku je možno použít dva oceňovací modely (viz. Kap. 4.3). Jedním je model pořizovací ceny a druhým je model přecenění.<sup>154</sup> Oceňovací model se volí stejný pro každou třídu aktiv a umožňuje zachytit změnu majetku jak směrem dolů, tak i nahoru. Model pořizovací ceny spočívá v tom, že se v účetní závěrce každoročně vykazuje účetní hodnota aktiva. Naproti tomu při aplikaci modelu přecenění jsou pozemky, budovy a zařízení vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné opravy a následné akumulované ztráty ze snížení hodnot. Frekvence přecenění je závislá na pohybech reálné ceny, tzn. při významných změnách se přeceňuje každoročně, jindy v intervalu 3-5 let.<sup>155</sup> Pokud se pomocí tohoto modelu přeceňuje určitý dlouhodobý majetek, musí být přeceněna celá třída, do níž majetek patří. Třídou se rozumí již zmíněné pozemky, budovy, zařízení, ale také lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek s příslušenstvím či kancelářské zařízení.

Pokud dojde ke zvýšení hodnoty majetku, tak se částka převyšující původní pořizovací cenu zachycuje přímo ve vlastním kapitálu jako položka přírůstku z přecenění. Tato problematika je zahrnuta ve standardu IAS 16.

---

<sup>153</sup> MÁČE, M., *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*, s. 618.

<sup>154</sup> ŠRÁMKOVÁ, A. a M. JANOUŠKOVÁ, *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS – Praktické aplikace*, s. 86.

<sup>155</sup> IFRS FOUNDATION, *IAS 16 – Property, Plant and Equipment*, čl. 37.

### Příklad č. 3

Podnik pořídil 1. května 2006 halu na skladování materiálu a zásob za 543 379 Kč, kterou zaplatil převodem z bankovního účtu. Podle zákona o daních z příjmů byl majetek zařazen do odpisové skupiny č. 2 a bude se odepisovat 30 let. Zvoleno bylo lineární odepisování. Odpis za posledních osm měsíců roku 2006 činí 12 075 Kč. Na konci roku bylo zjištěno, že fair value haly činí 695 449 Kč. Nárůst hodnoty haly ve výši 152 070 Kč souvisí s tím, že obci, ve které se podnik OBALY v. o. s. nachází, byl s účinností od 10. října 2006 navrácen titul „město“.<sup>156</sup> Zobrazení této transakce v rozvaze a výsledovce dle české legislativy je provedeno v tab. č. 26 a zobrazení transakce dle IFRS je v tab. č. 27.

**Tab. č. 26** Vykázání zvýšení hodnoty haly v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy

Rozvaha k 31. 12. 2006					Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2006	
Položka	Aktiva			Pasiva	Položka	Hodnota
	Brutto	Korekce	Netto			
Budova (021)	543 379	-12 075	531 304			
Bankovní účet (221)			-543 379			
Změna závazků a vlastního kapitálu				-12 075	Provozní VH	-12 075
<b>Celkem</b>			<b>-12 075</b>	<b>-12 075</b>	<b>Změna závazků a vlastního kapitálu</b>	<b>-12 075</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

<sup>156</sup> Údaj z oficiálních webových stránek města, kde se nachází sídlo podniku OBALY v. o. s.

**Tab. č. 27** Vykázání zvýšení hodnoty haly v rozvaze a výsledovce dle IFRS

Rozvaha k 31. 12. 2006				
Položka	Aktiva			Pasiva
	Brutto	Korekce	Netto	
Budova	695 449	0	695 449	
Bankovní účet			-543 379	
Změna závazků a vlastního kapitálu				152 070
Celkem			152 070	152 070

Výsledovka k 31.12. 2006	
Položka	Hodnota
Provozní VH	-12 075
Zisk ze zvýšení hodnoty haly	164 145
Změna závazků a vlastního kapitálu	152 070

Zdroj: Vlastní zpracování

### Shrnutí

V důsledku nemožnosti použití modelu přecenění v rámci české legislativy jsou aktiva a vlastní kapitál podhodnoceny o 164 145 Kč oproti řešení umožněnému dle IFRS.

## 5.5 Znehodnocení zásob materiálu

### Zachycení zásob dle české legislativy

Dle české legislativy jsou nakoupené zásoby v účetnictví zachyceny na základě příslušných účetních odkladů. Oceňují se pořizovací cenou, tj. cenou, kterou požaduje uhradit dodavatel, zvýšenou o náklady s pořízením souvisejícími, jako např. přepravné, provize, skladné, pojištění při přepravě, výlohy spojené s proclením atd., kterou jsou k úhradě odběrateli.<sup>157</sup> Materiál, který je již spotřebovaný se oceňuje individuálními pořizovacími cenami, metodou FIFO nebo pomocí váženého aritmetického průměru.

Metoda individuální pořizovací ceny spočívá v tom, že se individuální cenou oceňuje nejen každá dodávka přijatá na sklad, ale také každý úbytek této zásoby. Tento přístup je použitelný jen v omezené míře, a to především u velkých, drahých či unikátních položek zásob. Metoda FIFO je založena na tom, že ke spotřebovaným zásobám se automaticky

<sup>157</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 1 písm. c), odst. 5 písm. a).

přiřazují nejstarší náklady pořízení, tj. stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími náklady posledních dodávek. Metoda váženého aritmetického průměru patří mezi nejpoužívanější metody oceňování zásob. Pro ocenění určitého druhu zásob touto metodou jsou použity průměrné náklady pořízení, zjištěné váženým aritmetickým průměrem z individuálních pořizovacích nákladů určitého druhu zásob a vahami jsou množství jednotlivých dodávek těchto zásob.<sup>158</sup>

V případě poškození zásob a následného snížení jejich hodnoty, je nutné rozlišit, jestli poškození bylo způsobeno obvyklými nebo mimořádnými vlivy (např. živelnou pohromou). Snížení hodnoty zásob v důsledku poškození mimořádným vlivem je promítnuto do mimořádných nákladů, které se zvýší. V ostatních případech je snížení hodnoty zásob promítnuto do ostatních provozních nákladů.

### **Zachycení zásob dle IFRS**

Podle standardu IAS 2 se k zásobám řadí aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji, aktiva ve formě materiálu, které se spotřebují ve výrobním procesu či při poskytování služeb.<sup>159</sup> V průběhu držení zásob může dojít k poklesu jejich prodejní ceny v důsledku např. poškození, zastarání, změny tržní poptávky apod. nebo se jejich hodnota může snížit také jejich fyzickým poškozením. Standard IAS 2 vyžaduje ocenění pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou. Čistá realizovatelná hodnota je dle Konceptního rámce<sup>160</sup> definována jako odhadnutá částka prodejní ceny v běžném podnikání snížená o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady nezbytné k uskutečnění prodeje. U odložené splatnosti závazku vzniklého při nákupu zásob materiálu požadují IFRS ocenit tento nákup metodou amortizované hodnoty. Cena pořízeného materiálu může být dále zvýšena o dovozní cla, nevratné daně, přepravní náklady a další.<sup>161</sup> Dle IFRS se spotřeba zásob oceňuje stejnými metodami jako v českých účetních předpisech. Pokud dojde ke snížení hodnoty zásob, musí být zjištěna jejich čistá realizovatelná hodnota a snížení hodnoty zásob je vykázáno v IFRS jako běžný náklad podniku. Položku mimořádných nákladů, jako je v českém účetnictví, IFRS nemají.

---

<sup>158</sup> KOVANICOVÁ, D. a kol., *Finanční účetnictví – světový koncept*, s. 174 - 179.

<sup>159</sup> IFRS FOUNDATION, *Conceptual Framework for Financial Reporting*.

<sup>160</sup> Volný překlad dle IFRS FOUNDATION, *IAS 2 – Inventories*, čl. 6.

<sup>161</sup> Tamtéž, čl. 11.

#### Příklad č. 4

Podnik dne 1. října 2012 nakoupil granulát za 743 006 Kč. Faktura má prodlouženou splatnost a datum splatnosti na faktuře je 30. září 2013. Ke dni 6. prosince bylo ve výrobě spotřebováno 87 % granulátu. Pro ocenění této spotřeby byla použita individuální pořizovací cena granulátu. Před koncem roku 2012 dne 28. prosince došlo neopatrnou manipulací s paletami, na kterých se převážely pytle s granulátem, k jejich protržení. Granulát se rozsypal po podlaze skladu, a protože se z něj vyrábějí různé fólie a sáčky určené pro potravinářský průmysl, tak došlo k znehodnocení zbylých zásob granulátu, který je pro výrobu těchto výrobků nepoužitelný. Konečná zásoba materiálu na skladě byla oceněna v hodnotě 42 100 Kč. Jedná se o odhadovanou cenu, za kterou budou moci být znehodnocené zásoby granulátu v budoucnu prodány. Tabulka č. 28 znázorňuje rozvahu a výkaz zisku a ztráty sestavený dle českých předpisů.

**Tab. č. 28** *Vykázání znehodnocení zásob materiálu v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy*

Rozvaha k 31. 12. 2012					Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2012	
Položka	Aktiva			Pasiva	Položka	Hodnota
	Brutto	Korekce	Netto			
Zásoby (112)	42 100	0	42 100			
Krátkodobý závazek (321)				743 006	Provozní VH	-646 415
Změna závazků a vlastního kapitálu				-700 906	Mimořádné náklady (582)	-54 491
<b>Celkem</b>			<b>42 100</b>	<b>42 100</b>	<b>Změna závazků a vlastního kapitálu</b>	<b>-700 906</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozvahu a výsledovku sestavenou dle IFRS znázorňuje tabulka č. 29.

**Tab. č. 29** Vykázání znehodnocení zásob materiálu v rozvaze a výsledovce dle IFRS

Rozvaha k 31. 12. 2012				
Položka	Aktiva			Pasiva
	Brutto	Korekce	Netto	
Zásoby	42 100	0	42 100	
Krátkodobý závazek (diskontovaný)				706 416
Změna závazků a vlastního kapitálu				-664 316
Celkem			42 100	42 100

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2012	
Položka	Hodnota
Provozní VH	-609 826
Úrokový náklad	-5 467
Snížení hodnoty materiálu	-49 023
Změna závazků a vlastního kapitálu	-664 316

Zdroj: Vlastní zpracování

### Shrnutí

Výpočtem amortizované hodnoty dle požadavků IFRS je výsledná hodnota výsledku hospodaření podhodnocena o 36 589 Kč oproti hodnotě, která vyšla výpočtem dle české legislativy. Vypočtená hodnota krátkodobého závazku dle IFRS je nižší o 36 590 Kč.

## 5.6 Prodej výrobků na obchodní úvěr

### Tržby z prodeje výrobků dle české legislativy

Dle české legislativy, v případě vzniku pohledávky za odběratele, se pohledávka ocení ve jmenovité hodnotě, a v účetnictví jsou zachyceny v době, kdy došlo ke splnění dodávky vůči odběrateli za základě smluvních podmínek mezi dodavatelem a odběratelem. Tržby z prodeje výrobků jsou vykázány ve stejné výši jako jsou jmenovité hodnoty pohledávek. Pokud se platba uskuteční v následujícím účetním období, je nutné se držet akruálního principu a tento výnos časově rozlišit.

### Tržby z prodeje výrobků dle IFRS

V účetní systému IFRS se rozpoznání výnosů věnuje standard IAS 18 a upravuje tržby z prodeje výrobků. Rovněž musí být splněny požadavky koncepčního rámce a požadavky

na rozpoznání výnosů. Pro uznání výnosů z prodeje výrobků a zboží požaduje standard splnění všech následujících podmínek:<sup>162</sup>

- na kupujícího byla převedena všechna významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků,
- účetní jednotka nebude dále angažovaná v řízení dalšího prodeje ani v kontrole nakládání s prodanými výrobky či zbožím,
- výnosy lze spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený s danou transakcí poplyne do podniku,
- náklady, které v souvislosti s transakcí vznikly či vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

Pokud vzniká výnos v souvislosti s poskytnutím bezúročného obchodního úvěru, např. prodej na fakturu s delší dobou splatnosti, je požadavkem standardu rozdělení výnosu na dvě části, tj. samotný výnos z transakce a úrok plynoucí z transakce. Výnos z transakce je dán diskontováním všech budoucích peněžních příjmů a úrok je implicitně skryt v dohodnuté částce platby.

#### **Příklad č. 5**

Podnik 1. dubna 2010 prodal perforované fólie za 885 004 Kč a faktura je splatná 31. března 2012. Dne 1. července 2010 vystavil podnik druhou fakturu za prodej paletizačních pytlů a plachet ve třech barvách za celkovou cenu 430 103 Kč, která je splatná 30. června 2011. Pro pohledávku s dobou splatnosti jeden rok bude použita implicitní úroková míra 6 % p. a. a v případě dvouleté splatnosti 6,5 % p. a. IFRS požadují odděleně vykázat diskontovaný výnos spojený s prodejem výrobků a úrokový výnos připadající na rok 2010.

Vykázání tržeb z prodeje výrobků dle české legislativy zobrazuje tabulka. č. 30.

---

<sup>162</sup> IFRS FOUNDATION, *IAS 18- Revenue*, čl. 14.



**Tab. č. 30** Vykázání tržeb z prodeje výrobků v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české legislativy

Rozvaha k 31. 12. 2010				
Položka	Aktiva			Pasiva
	Brutto	Korekce	Netto	
Krátkodobá pohledávka (311/1)	430 103	0	430 103	
Dlouhodobá pohledávka (311/2)	885 004	0	885 004	
Provozní VH				1 315 107
<b>Celkem</b>			<b>1 315 107</b>	<b>1 315 107</b>

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2010	
Položka	Hodnota
Tržby (601/1)	430 103
Tržby (601/2)	885 004
<b>Provozní VH</b>	<b>1 315 107</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 31 je zobrazeno vykázání tržeb v rozvaze a výsledovce dle IFRS.

**Tab. č. 31** Vykázání tržeb z prodeje výrobků v rozvaze a výsledovce dle IFRS

Rozvaha k 31. 12. 2010				
Položka	Aktiva			Pasiva
	Brutto	Korekce	Netto	
Krátkodobá pohledávka	418 030	0	418 030	
Dlouhodobá pohledávka	819 672	0	819 672	
Změna závazků a vlastního kapitálu				1 237 702
<b>Celkem</b>			<b>1 237 702</b>	<b>1 237 702</b>

Výsledovka k 31. 12. 2010	
Položka	Hodnota
Provozní VH	1 186 029
Úrokový výnos	51 673
<b>Změna závazků a vlastního kapitálu</b>	<b>1 237 702</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

## Shrnutí

Při použití metody amortizované hodnoty je celková hodnota aktiv vykázaných dle IFRS podhodnocena oproti řešení dle české legislativy o částku 77 405 Kč. Provozní výsledek hospodaření je nižší o 129 078 Kč a ve vlastním kapitálu je navíc oproti české úpravě položka úrokového výnosu ve výši 51 673 Kč.

## Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo provést komparaci finanční výkaznictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a účetních předpisů platných v České republice.

Účetnictví představuje nejdůležitější zdroj dat pro uživatele účetních informací, poskytuje jim přehled, jak si daný podnik po ekonomické stránce vede, a proto je nutné prozkoumat faktory, které jej ovlivňují. Zatímco podle IFRS jsou primárními uživateli účetní závěrky věřitelé, kterým je také podřízeno veškeré výkaznictví, v české legislativě je obvykle za nejvýznamnějšího uživatele účetních informací považován stát, jelikož účetnictví slouží zejména pro daňové účely. Další podstatnou skutečností je, že IFRS nejsou ani tak systémem upravujícím účetnictví, jako spíše podrobným návodem pro správné sestavení účetních výkazů daného podniku. Účetní systém české republiky lze zařadit do kontinentálního modelu účetnictví, který se vyznačuje silnou regulací účetnictví ze strany státu. Anglosaský model uplatňují podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodované na regulovaných trzích cenných papírů v členských státech Evropské unie a jsou povinný vést účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství. Současným trendem IFRS je jejich přibližování k starším a propracovanějším US GAAP.

K vyšší srovnatelnosti účetních dat obsažených v účetních výkazech podniků, významně napomohla harmonizace účetních předpisů. Celý proces harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie je neustále ovlivňován politikou jednotlivých zemí a nelze proto očekávat, že účetnictví bude v dohledné budoucnosti schopno poskytovat věrný a poctivý obraz hospodaření podniku. Celosvětová harmonizace účetních systémů by měla dosáhnout takového sblížení účetních legislativ, že by bylo možné hovořit o jednom standardizovaném světovém účetním systému. Česká účetní legislativa se postupně snaží sblížovat s IFRS a přijímat některé jejich koncepty. V realitě jsou ale do českých účetních předpisů často přejaty jen některé části, aniž by byla věnována pozornost celkové konzistenci, a to potom v praktickém podnikání působí značné problémy.

Na základě srovnání požadavků české účetní legislativy a IFRS na formální a obsahovou náplň rozvahy, výsledovky či výkazu zisku a ztráty a přílohy k účetním výkazům, lze říci,

že se značně liší. Jedná se např. o oblast použití obecně uznávaných účetních zásad a kvalitativních charakteristik účetních výkazů, definice základních prvků rozvahy, výsledovky či výkazu zisku a ztráty a způsobu oceňování v účetnictví. Účetní výkazy podniků sestavené podle požadavků české účetní legislativy, neumožňují poskytnout věrný a poctivý obraz ekonomické reality podniku.

Z výsledků získaných z analýzy v praktické části, provedené na příkladu pěti účetních transakcí z reálného podnikání konkrétního podniku, lze vyvodit, že použití odlišného účetního systému má významný vliv na vypovídací schopnost informací obsažených v účetních výkazech. Analýzou se podařilo prokázat, že v případě zachycení totožných transakcí pomocí českých účetních předpisů a IFRS existují významné rozdíly, které se projevují prostřednictvím rozdílné výše výsledku hospodaření a bilanční sumy. Lze proto doporučit, aby česká účetní legislativa:

- obsahovala obecně uznávané účetní zásady a kvalitativní charakteristiky v podobě, jaká je přijímána odbornou veřejností,
- umožnila používat způsoby oceňování založené na bázi běžných cen u více rozvahových položek,
- jednoznačně definovala základní prvky účetních výkazů včetně stanovení pravidel pro jejich rozpoznání jako položek účetních výkazů.

Přínosem této práce je představení základů nutných pro pochopení vzájemného vztahu mezi IFRS a českými účetními předpisy a vyzdvihnutí některých jejich odlišností. Mezi podnikateli v České republice stále ještě nejsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví příliš známé a naše zákony prozatím nevytváří vhodné prostředí pro jejich široké uplatnění v podnikové praxi.

## Seznam použité literatury

### Citace:

BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. ISBN 978-80-7372-778-9.

DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS do kapsy 2010* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010. [vid. 2011-12-13]. Dostupné z:  
[http://www.3kont.cz/files/ifrs\\_do\\_kapsy\\_2010.pdf](http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf)

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a roz. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-544-1.

FASB. *Exposure draft: Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity* [online]. Norwalk: Financial Accounting Foundation, 2010.  
[vid. 2013-03-22]. Dostupné z:  
<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820392751&blobheader=application/pdf>

FASB. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8* [online]. Norwalk: Financial Accounting Foundation, c2010. [vid. 2013-03-22]. Dostupné z:  
<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>

HIGSON, A. *Corporate Financial Reporting: Theory and Practice*. 1st ed. London: GAGE Publications, 2003. ISBN 0-7619-7140-8.

IFRS FOUNDATION. *About the IFRS for SMEs* [online]. London: IFRS Foundation. [vid. 2013-02-10]. Dostupné z:  
<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx>

IFRS FOUNDATION. *About the IFRS Foundation and the IASB* [online]. London: IFRS Foundation. [vid. 2013-02-08]. Dostupné z:

<http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx>

IFRS FOUNDATION. *Conceptual Framework for Financial Reporting* [online].

London: IFRS Foundation, 2010. [vid. 2013-02-08]. Dostupné z:

<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/framework.pdf> 8.2.2012

IFRS FOUNDATION. *Convergence between IFRSs and US GAAP* [online]. London: IFRS Foundation. [vid. 2013-02-09]. Dostupné z:

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Pages/Convergence-with-US-GAAP.aspx>

IFRS FOUNDATION. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 1989. [vid. 2013-04-15]. Dostupné z:

<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/framework.pdf>

IFRS FOUNDATION. *IAS 1 – Presentation of Financial Statement*. [online]. London: IASCF, 2012. [vid. 2013-03-14].

Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Documents/IAS1.pdf>

IFRS FOUNDATION. *IAS 2 – Inventories*. [online]. London: IFRS Foundation, 2003.

[vid. 2013-04-15]. Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias2.pdf>

IFRS FOUNDATION. *IAS 16 – Property, Plant and Equipment* [online]. London: IFRS Foundation, 2003. [vid. 2013-04-16].

Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias16.pdf>

IFRS FOUNDATION. *IAS 18 – Revenue* [online]. London: IFRS Foundation, 2001.

[vid. 2013-04-15]. Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias18.pdf>

IFRS FOUNDATION. *IAS 21 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* [online]. London: IFRS Foundation, 2009. [vid. 2013-03-22]. Dostupné z:

<http://www.ifrs.org/Documents/IAS21.pdf>

IFRS FOUNDATION. *IAS 38 – Intangible Asset*. [online]. London: IFRS Foundation, 2004. [vid. 2013-04-15]. Dostupné z:  
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias38.pdf>

IFRS FOUNDATION. *IAS 39 – Financial Instruments: Recognition and Measurement* [online]. London: IFRS Foundation, 2011. [vid. 2013-04-15]. Dostupné z:  
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias39.pdf>

IFRS FOUNDATION. *IFRS Advisory Council*. [online]. London: IFRS Foundation. [vid. 2013-02-09]. Dostupné z:  
<http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/IFRS-Advisory-Council/Pages/IFRS-Advisory-Council.aspx>

IFRS FOUNDATION. *The IFRS Interpretations Committee*. [online]. London: IFRS Foundation. [vid. 2013-02-09]. Dostupné z:  
<http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx> 9.2.2012

IFRS FOUNDATION. *Update Report to FSB Plenary – April 2012* [online]. London: IFRS Foundation. [vid. 2013-02-09]. Dostupné z:  
[http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/r\\_120420d.pdf](http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/r_120420d.pdf)

JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3427-9.

KNÁPKOVÁ, A. a kol., *Finanční analýza – Komplexní průvodce s příklady*. 2. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4456-8.

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Novela zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky. [vid. 2013-02-09]. Dostupné z:  
<http://www.kacr.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi-a-provadecich-pravnich-predpisu>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Novely účetních předpisů* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky. [vid. 2013-04-06]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/novely-ucetnich-predpisu>

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

KOVANICOVÁ, D. a P. KOVANIC. *Poklady skryté v účetnictví. Díl I*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2001. ISBN 80-7273-047-9.

KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví - světový koncept*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.

KRAFTOVÁ, I. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. 1. vyd. Pardubice: Tiskařské středisko Univerzity Pardubice, 2007. ISBN 978-80-7395-000-255-775-07.

LAZAR, J. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-41-33-8.

LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2942-8.

MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-3637-2.

MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. ISBN 978-80-7372-557-0.

MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. ISBN 978-80-7372-690-4.

MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. ISBN 978-80-7372-696-6.

MCQUAID, L. IFRS for SMEs Application in Practice. Accountancy Ireland. Dublin: Institute of Chartered Accountants In Ireland, 2010, roč. 42, č. 3, s. 26 – 27. ISSN 00014699. Také dostupné komerčně z: <http://proquest.umi.com>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES, článek 41 – výbor pro audit odst. 1* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky. [vid. 2013-02-08]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0043:20080321:CS:PDF>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Čtvrtá směrnice Rady č. 78/660/EHS* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky. [vid. 2013-02-10]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20090716:CS:PD>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Sedmá směrnice Rady č. 83/349/EHS* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky. [vid. 2013-02-10]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20090716:CS:PDF>

MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

NOBES, C. and Robert H. PARKER. *Comparative international accounting*. 11<sup>th</sup> ed. Harlow: Prentice Hall, 2010. ISBN 978-0-273-72562-6.

NÝVLTOVÁ, R. a P. MARINIČ. *Finanční řízení podniku*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3158-2.

RAJASEKARAN, V.; LALITHA, R. *Financial Accounting. Unknown ed. India: Dorling Kindersley, 2011*. ISBN 978-81-317-3180-2.



RŮČKOVÁ, P. a M. ROUBÍČKOVÁ. *Finanční management*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4047-8.

RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3916-8.

STROUHAL, J. aj. *Účetnictví 2011 – Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3389-7.

SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠRÁMKOVÁ, A. a M. JANOUŠKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS – Praktické aplikace*. Aktualiz. vyd. Ústí nad Labem: Tiskárna Horák, 2008. ISBN 978-80-86716-44-2.

TPA Horwath Notia Audit. *Podvojný účetnictví 2011*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3807-9.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ZEFF, S. A. *Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)* [online]. Deloitte Global Services. [vid. 2013-02-11]. Dostupný z:  
<http://www.iasplus.com/de/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>

ZUZÁK, R. *Krizové řízení podniku*. 2. aktualiz. a rozšíř. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3156-8.

ŽÁROVÁ, M. Ipravník – právní informační server. Rubrika: Právo ústavní a správní. *Jednotné účetní výkaznictví v Evropě* [online]. 2003, [vid. 2013-03-08]. Dostupné z: [http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/pd\\_2/art\\_3707/detail.aspx](http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/pd_2/art_3707/detail.aspx)

## **Bibliografie:**

Účetní data firmy OBALY v. o. s.

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

## Seznam příloh

Příloha A – Přehled v současnosti platných standardů IFRS .....	102
Příloha B – Přehled v současnosti platných interpretací IAS .....	103
Příloha C – Přehled v současnosti platných interpretací IFRIC a SIC .....	105

Příloha A – Přehled v současnosti platných standardů IFRS

Číslo a název standardu	
IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetních výkaznictví <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie <i>Share-based Payment</i>
IFRS 3	Podnikové kombinace <i>Business Cobinations</i>
IFRS 4	Pojistné smlouvy <i>Insurance Contracts</i>
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti <i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů <i>Exploration for and evaluation of Mineral Resource</i>
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování <i>Financial Instruments: Disclosures</i>
IFRS 8	Provozní segmenty <i>Operating Segments</i>
IFRS 9	Finanční nástroje <i>Financial Instruments</i>
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka <i>Consolidates Financial Statements</i>
IFRS 11	Společná uspořádání <i>Joint Arrangements</i>
IFRS 12	Zveřejnění účastí v jiných účetních jednotkách <i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>
IFRS 13	Oceňování ve fair value <i>Fair Value Measurement</i>

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS FOUNDATION. *Unaccompanied IFRSs in English as of 1 January 2012 and their technical summaries in a number of languages* [online]. London: IFRS Foundation, 2013. [vid. 2013-04-22]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

Příloha B – Přehled v současnosti platných interpretací IAS

Číslo a název standardu	
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky <i>Presentation of Financial Statements</i>
IAS 2	Zásoby <i>Inventories</i>
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích <i>Statement of Cash Flows</i>
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>
IAS 10	Události po skončení účetního období <i>Events after the Reporting Period</i>
IAS 11	Smlouvy o zhotovení <i>Construction Contracts</i>
IAS 12	Daně ze zisku <i>Income taxes</i>
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení <i>Property, Plant and Equipment</i>
IAS 17	Leasingy <i>Leases</i>
IAS 18	Výnosy <i>Revenue</i>
IAS 19	Zaměstnanecké požitky <i>Employee Benefits</i>
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory <i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>
IAS 23	Výpůjční náklady <i>Borrowing Costs</i>
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran <i>Related Party Disclosures</i>
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů <i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>
IAS 27	Konsolidovaná individuální účetní závěrka <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>
IAS 28	Investice do přidružených podniků <i>Investment in Associates</i>
IAS 29	Vykazování v hyperfinančních ekonomikách <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>

IAS 32	Finanční nástroje: vykazování <i>Financial instruments: Presentation</i>
IAS 33	Zisk na akcii <i>Earnings per Share</i>
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví <i>Interim Financial Reporting</i>
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv <i>Impairment of Assets</i>
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>
IAS 38	Nehmotná aktiva <i>Intangible Assets</i>
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>
IAS 40	Investice do nemovitostí <i>Investment Property</i>
IAS 41	Zemědělství <i>Agriculture</i>

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS FOUNDATION. *The unaccompanied IASs and their technical summaries* [online]. London: IFRS Foundation, 2013. [vid. 2013-04-22]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IAS.aspx>

Příloha C – Přehled v současnosti platných interpretací IFRIC a SIC

Číslo a název interpretace	
IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích <i>Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities</i>
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje <i>Members Shares in CO-operative Entities and Similar Instruments</i>
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing <i>Determining whether an Arrangement contains a Lease</i>
IFRIC 5	Práva a podíly ve fondech vytvořených vyřazení rekultivací a ekologickou likvidací <i>Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds</i>
IFRIC 6	Závazky vznikající z účasti na specifickém trhu - likvidace elektrického a elektronického odpadu <i>Liabilities arising from Participating in a Specific Market - Waste Electrical and Electronic Equipment</i>
IFRIC 7	Použití metody přepracování výkazů dle IAS 29 <i>Applying the Restatement Approach under IAS 29</i>
IFRIC 10	Mezitimní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv <i>Interim Financial Reporting and Impairment</i>
IFRIC 12	Ujednání o poskytování licencovaných služeb <i>Service Concession Arrangements</i>
IFRIC 13	Zákaznické věrnostní programy <i>Customer Loyalty Programmes</i>
IFRIC 14	IAS 19 - Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce <i>IAS 19 - The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction</i>
IFRIC 15	Smlouvy o výstavbě nemovitostí <i>Agreements for the Construction of Real Estate</i>
IFRIC 16	Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky <i>Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation</i>
IFRIC 17	Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům <i>Distributions of Non-cash Assets to Owners</i>
IFRIC 18	Převody aktiv od zákazníků <i>Transfers of Assets from Customers</i>
IFRIC 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji <i>Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments</i>

IFRIC 20	Náklady na odstranění skrývky v produkční fázi povrchového dobývání <i>Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine</i>
SIC 7	Zavedení eura <i>Introduction of the Euro</i>
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem <i>Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities</i>
SIC 15	Operativní leasing - pobídky <i>Operating Leases - Incentives</i>
SIC 25	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejich akcionářů <i>Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders</i>
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu <i>Evaluating the Substance of Transactions involving the Legal Form of a Lease</i>
SIC 29	Zveřejňování - ujednání o poskytování licenčních služeb <i>Disclosure - Service Concession Arrangements</i>
SIC 31	Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby <i>Revenue - Barter Transactions Involving Advertising Services</i>
SIC 32	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky <i>Intangible Assets - Web Site Costs</i>

Zdroj: Vlastní zpracování dle IFRS FOUNDATION. *The unaccompanied interpretations (IFRICs)* [online]. London: IFRS Foundation, 2013. [vid. 2013-04-22]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRICs.aspx> IFRS FOUNDATION. *The unaccompanied interpretations (SICs)* [online]. London: IFRS Foundation, 2013. [vid. 2013-04-22]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/SICs.aspx>